

КОНЦЕПЦИЯ ВАРИАНТНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

CZU: 657.1

ЛЕГЕНЧУК Сергей

Житомирский государственный технологический университет, Украина

E-mail: legenchyk2014@gmail.com

Abstract. The following types of variability in accounting have been distinguished: full monovariance; expanded monovariance; limited multivariate; partially bound multivariate; full unlimited multivariate. The structural model of the accounting system, built on the basis of the concept of limited variance, has been suggested. Peculiarities of the development of the accounting system in countries with developed market economies and post-Soviet countries have been grounded. Hierarchical structure of accounting methodology has been developed. In order to form the theoretical aspects of the concept of multivariate accounting methodology, its basic concepts (imperative behavior and accounting choice) have been grounded.

Ключевые слова: система бухгалтерского учета, бухгалтерские императивы, бухгалтерские альтернативы, учетная политика.

JEL Classifications: M410 Accounting

Введение

Необходимость регулирования системы бухгалтерского учета возникла вследствие существующего несовершенства финансовых рынков и неполноты информации о деятельности предприятий, предоставляемой участникам таких рынков для принятия решений. Бухгалтерский учет является средством, позволяющим устранять различные негативные явления, сопровождающие функционирование финансовых рынков (неполнота информации, информационный шум, информационная асимметрия). С целью повышения эффективности функционирования бухгалтерского учета как отдельного социально-экономического института, решающего несовершенства рынка, возникает необходимость в его регулировании на основе применения различных моделей.

Внедрение многовариантной модели бухгалтерского учета в системы IAS / IFRS и GAAP US хотя и является значительным шагом вперед в направлении повышения эффективности их регулирования, однако сам по себе этот процесс не устраняет всех недостатков, присущих учетным системам, построенным на основе одновариантной методологии учета. Одним из путей решения подобных проблем является разработка концепции вариантности в бухгалтерском учете, которая позволяет сформировать дальнейшие направления развития регулирования национальной системы бухгалтерского учета (далее – НСБУ) с учетом преимуществ и недостатков различных форм методологической вариантности и широты бухгалтерского выбора, который имеют право осуществлять субъекты организации бухгалтерского учета на предприятии.

Основное содержание статьи

Любую национальную систему бухгалтерского учета можно рассматривать в свете концепции вариантности бухгалтерской методологии, позволяющей проанализировать ее под углом наличия / отсутствия бухгалтерского выбора в процессе ведения бухгалтерского учета.

Проведенный анализ исторического развития бухгалтерского учета в Царской России, СССР, Украине и США (до 1934 года и после), а также особенностей развития системы МСФО

позволил выявить, что существуют различные виды концепции вариантности, на основе которых может быть построена НСБУ (табл. 1).

Таблица 1. Виды и характеристика концепций вариантности в бухгалтерском учете

<i>Вид концепции</i>	<i>Полная одновариантность (только императивы)</i>	<i>Расширенная одновариантность (императивы, иногда альтернативы, среди которых выбирают определенные органы высшего чем предприятие уровня)</i>	<i>Ограниченная многовариантность (императивы и ограниченные альтернативы (качественными характеристиками или принципами))</i>	<i>Частично неограниченная многовариантность (только альтернативы ограничены принципами)</i>	<i>Полная неограниченная многовариантность (только альтернативы)</i>
<i>Характеристика</i>					
<i>Формула концепции</i>	И	И, А _{орг}	И, ОА	ОА	А
<i>Форма реализации концепции на уровне системы учета</i>	Положения, инструкции ведения учета	Положения, инструкции ведения бухгалтерского учета, учетная политика высших по отношению к предприятию органов	Стандарты бухгалтерского учета, учетная политика предприятия	Учетная политика предприятия	Учетная политика предприятия
<i>Пример реализации концепции</i>	-	Система бухгалтерского учета в СССР после 1930-х гг.	Национальные П(С)БУ, IAS/IFRS, GAAP UK, GAAP US	Система учета Л. Пачоли НСБУ в США до 1934 года	Система бухгалтерского учета, существовавшая до возникновения принципов учета
<p><i>Примечания:</i> И - императивы; А - альтернативы; А_{орг} - альтернативы, среди которых осуществляет выбор соответствующий орган высшего чем предприятие уровня; ОА - альтернативы, на процесс выбора среди которых накладываются определенные ограничения</p>					

Базисными понятиями, которые используются в каждом из видов концепции вариантности бухгалтерского учета, являются императивы, альтернативы, императивное поведение и бухгалтерский выбор, взаимосвязь между которыми представлена на рис. 1.

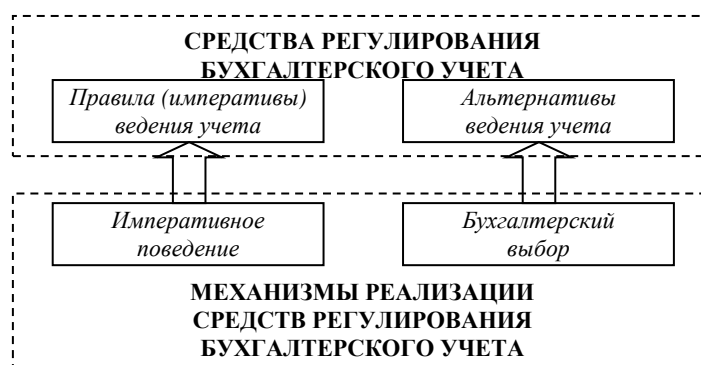


Рис. 1. Взаимосвязь между базовыми понятиями концепции вариантности в бухгалтерском учете

Правила (императивы) ведения бухгалтерского учета являются средствами его регулирования, четко и однозначно закрепляющие исчерпывающий порядок бухгалтерского отражения последствий фактов хозяйственной жизни предприятия и не допускающие от него никаких отклонений. Осуществление четко определенных в документах по регулированию бухгалтерского учета действий субъектом ведения учета называется императивным поведением.

Альтернативы ведения учета - это совокупность (два и более) равнозначных императивов ведения бухгалтерского учета, наличие которых предполагает, что для

бухгалтерского отражения последствий фактов хозяйственной жизни необходимо осуществить выбор одного из них. Выбор субъектом ведения бухгалтерского учета одной из представленных альтернатив называется бухгалтерским выбором.

Рассмотрим более подробно сущность каждого из видов концепции вариантности в бухгалтерском учете.

Концепция полной одновариантности предусматривает, что бухгалтерский учет регулируется с помощью нормативных документов, в которых отсутствуют какие-либо альтернативные варианты ведения учета. Бухгалтер должен четко придерживаться предписанных в документах (положениях, инструкциях) императивов при бухгалтерском отражении последствий фактов хозяйственной жизни. Примеров применения данной концепции на сегодня мы не можем привести, однако ее выделения имеет важное экономическое значение подобно модели экономики “Робинзона Крузо”, которая позволяет представить экономику одного агента. Так и концепция полной одновариантности позволяет теоретически рассмотреть существования системы учета, в которой существуют только императивы и отсутствует какая-либо возможность бухгалтерского выбора как на уровне предприятия, так и на уровне органов высшего чем предприятие уровня.

Концепция расширенной одновариантности предусматривает, что в подавляющем большинстве случаев бухгалтерский учет регулируется путем установления четких правил ведения, однако в отдельных случаях в соответствующих документах предусмотрены альтернативные варианты бухгалтерского отражения последствий фактов хозяйственной жизни. Выбор из представленных в документах альтернатив осуществляется соответствующими органами высшего чем предприятие уровня. Право осуществления выбора из представленных альтернатив субъекту ведения учета не предоставляется. Типичным примером реализации данной концепции на практике является система бухгалтерского учета, существовавшая в СССР после 1930-х годов и до его распада. В основе ее построения была положена необходимость обеспечения единообразия показателей учета показателям плана, что обуславливало ликвидацию большинства учетных альтернатив, которые использовались в советской учетной методологии в период НЭПа.

На сегодня примером построения модели регулирования бухгалтерского учета на основе концепции расширенной одновариантности по мнению К. Сотторивы и др. [5, с. 78] является разработка системы иранских правило-ориентированных бухгалтерских стандартов, базирующихся на инструкциях, и учитывают специфические условия политического и экономического устройства Ирана.

Концепция ограниченной многовариантности основывается на смешанном подходе к регулированию НСБУ, предусматривающая одновременное применение императивов ведения учета и набора альтернатив бухгалтерского отражения последствий фактов хозяйственной жизни. По сравнению с двумя предыдущими концепция она предоставляет большую гибкость субъектам при выборе методов учета. Формой реализации концепции на уровне системы учета чаще всего выступают учетные стандарты. Право выбора из представленных в стандартах альтернатив предоставляется субъекту ведения учета или менеджмента предприятия. При осуществлении бухгалтерского выбора обязательно должен учитываться набор ограничений (принципов или качественных характеристик учетной (финансовой) информации), которые прописываются в базисном документе учетных стандартов (законе или концептуальной основе). На сегодня концепция ограниченной многовариантности реализована в большинстве национальных и международных учетных систем.

Концепция частично неограниченной многовариантности предусматривает, что бухгалтерский учет регулируется только путем использования набора альтернативных вариантов бухгалтерского отражения последствий фактов хозяйственной жизни. При осуществлении субъектом ведения учета бухгалтерского выбора, предполагающего выбор одной соответствующей альтернативы с каждого набора, учитываются ограничения в виде принципов бухгалтерского учета. Примером реализации данной концепции на практике является система учета, описанная Л. Пачоли, или система бухгалтерского учета в США,

просуществовавшая до ее реформирования в 1934 году вследствие обострения кризисных явлений в сфере корпоративного управления и экономики, одной из причин которых было несовершенно регулирования системы учета.

Концепция полной неограниченной многовариантности предусматривает, что бухгалтерский учет регулируется только путем использования наборов альтернативных вариантов бухгалтерского отражения последствий фактов хозяйственной жизни на осуществление выбора из которых не накладываются никакие ограничения. То есть бухгалтерский выбор субъектов ведения учета осуществляются без учета каких-либо формальных (нормативных) и неформальных (исторически сложившихся принципов или постулатов учета) рекомендаций. Примером реализации такой концепции является системы учета, существовавших до возникновения в них принципов или постулатов или не предусматривающих необходимость их выделения.

Каждое предприятие имеет свою микро- и макровнешнюю среду, которые даже на уровне теоретических разработок в полной мере на сегодня еще не включены в состав объектов бухгалтерского наблюдения. Как предприятия отличаются между собой, так же они имеют и различные внешние среды, что объясняется влиянием на их функционирование различных экономических реалий. Существование этих различий предопределяет использование субъектами ведения бухгалтерского учета предприятия для одних и тех же объектов различных методов бухгалтерского отражения. К тому же, информационные потребности внутренних и внешних пользователей об одних и тех же объектах учета могут значительно отличаться между собой, что также влияет на выбор различных методов учета. Таким образом, для всех предприятий достаточно сложно выбрать единственный лучший метод отражения. Это также невозможно сделать даже для конкретного вида операций, не говоря обо всех объектах бухгалтерского наблюдения. Субъект реализации учетной политики на каждом предприятии выбирает те методы бухгалтерского отражения, которые наиболее полезны для принятия решений пользователями учетной информации и наиболее релевантно и адекватно отражают информацию о предприятии и внешней среде, в которой оно функционирует.

На данном этапе развития науки бухгалтерский учет среди ученых существует общее согласие, что не может быть любого возврата к тому состоянию, когда менеджеры предприятий могли осуществлять полностью свободный выбор методов ведения учета, который бы удовлетворял их потребности [4, с. 107]. Проф. Д. Соломонс выделяет четыре аргумента против разрешения полной свободы выбора методов ведения учета:

- рынок не может быть зависимым от решений корпораций относительно того, как и о чем им следует отчитываться;
- необходимость обеспечения сопоставимости информации, публикуемой предприятиями;
- пользователь учетной информации должен иметь способность понимать и использовать ее;
- повышение доверия к финансовой отчетности со стороны общественности [4, с. 107-108]. Вышеприведенные аргументы убедительно свидетельствуют о необходимости перехода от концепции частично неограниченной варианности к концепции ограниченной варианности, которая в США и была реализована на практике путем создания системы стандартов GAAP US.

Свобода выбора методов ведения учета для исследователей из англоязычных стран фактически сводится к вопросу о необходимости регулирования бухгалтерского учета путем его стандартизации. Кроме того, что учетные стандарты ограничивают свободу выбора методов ведения учета и обеспечивают лучшую сопоставимость показателей отчетности, что приобрело значительную актуальность в условиях глобализации экономических систем и отношений, есть и другие причины их применения, которые в целом оправдывают необходимость регулирования учета. Одной из основных причин применения учетных

стандартов является экономия затрат на разработку индивидуальных для каждого предприятия правил ведения бухгалтерского учета. Данная причина обосновывает целесообразность использования учетных стандартов даже для тех предприятий, которые не являются участникам международных рынков капитала.

В то же время, несмотря на всемирную тенденцию стандартизации бухгалтерского учета под лозунгом международной гармонизации учетных систем, отдельные исследователи выступают против регулирования учета путем его стандартизации (Э. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [3, с. 162], Ш. Сундер [6, с. 17-20], Р.Л. Уоттс [7, с. 22]). Существование таких взглядов подтверждает тезис о том, что практическая реализация стандартизации бухгалтерского учета порождает значительное количество проблем, связанных с процессом разработки стандартов, несовершенством их теоретической основы, устарелостью используемой методологии научных исследований, эффективности их внедрения как одного из средств регулирования системы учета. Для повышения общей эффективности стандартизации учета эти проблемы требуют скорейшего решения. Однако, в большинстве случаев, вышеприведенные проблемы не связаны с уменьшением свободы выбора методов ведения учета.

На сегодня наличие выбора методов учета, представленных в учетных стандартах, наряду со строго прописанными одновариантными правилами является неотъемлемой составляющей современных национальных и международных учетных систем (GAAP US, IAS / IFRS, украинские П(С)БУ и др.), структурная модель которых приведена на рис. 2.



Рис. 2. Структурная модель системы бухгалтерского учета, построенная на основе концепции ограниченной альтернативности

Представленная модель (рис. 2) показывает, что система бухгалтерского учета, в частности, ее методологический аппарат, выступает средством преобразования данных о последствиях фактов хозяйственной жизни в бухгалтерскую информацию, которая является основой для принятия управленческих решений пользователями. Часть средств преобразования четко зафиксированы в стандартах (императивы), а другие средства преобразования (альтернативы) выбираются субъектом ведения учета на основе механизма, установленного в высших над стандартами документах по регулированию учета (законах, концептуальных основах и т.д.).

Следует учитывать, что движение к такой модели системы учета в странах с развитой рыночной экономикой и в постсоветских странах происходило по-разному, что можно представить следующим образом (рис. 3).

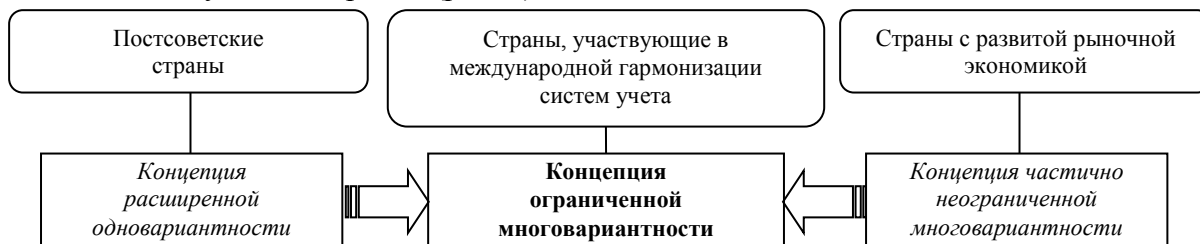


Рис. 3. Развитие системы бухгалтерского учета в странах с развитой рыночной экономикой и постсоветских странах

Переход к концепции ограниченной многовариантности в постсоветских странах произошел с осуществлением гармонизации бухгалтерского учета с требованиями МСФО путем внедрения национальных стандартов. В большинстве постсоветских стран данные процессы начались во второй половине 1990-х годов и продолжаются до сегодня.

В странах с развитой рыночной экономикой переход к концепции ограниченной многовариантности начался несколько раньше – в 70-80-х годах XX-го столетия, одновременно с процессом разработки национальных и международных стандартов учета (например, Великобритания – 1971 г., США - 1974 г., МСФО – 1975 г., Австралия - 1984 г. и т.д.) и разработкой концептуальных основ стандартов, в которых раскрывались ограничения, которые должны учитываться при осуществлении бухгалтерского выбора.

Учитывая тот факт, что страны с развитой рыночной экономикой и постсоветские страны другими путями пришли к применению концепции ограниченной многовариантности в системе бухгалтерского учета (рис. 3), можно объяснить некоторые недоразумения, которые возникают среди ученых-бухгалтеров во время научных дискуссий и обсуждений проблем стандартизации учета. В частности, тот факт, что повышение качества учетной информации можно достичь путем расширения количества вариантов бухгалтерского отражения в документах, которые регулируют процесс ведения учета. Так, по мнению проф. Я.В. Соколова и М.Л. Пятова отказ от чрезмерного императивного нормативного регулирования учетной системы дает возможность расширить границы правдивости финансовой отчетности (так как сглаживает проблему соответствия финансовой отчетности нормативным требованиям к ее формированию), а соответственно, повысить ее реалистичность (поскольку создает условия для обеспечения соответствия фактическому положению дел в организации) [2, с. 54].

Кроме этого, выявленное различие в развитии постсоветских и учетных систем в странах с развитой рыночной экономикой позволяет объяснить непонятные отдельным ученым советской школы взгляды, в частности, подобно тезиса проф. С.А. Николаевой, что профессиональное суждение бухгалтера в условиях развитых рыночных отношений является средством обеспечения достоверности информации [1, с. 51], которая совпадает с общим тезисом о необходимости стандартизации учета.

С позиции англо-американских ученых стандартизация бухгалтерского учета обеспечивает лучшую сопоставимость показателей финансовой отчетности, поскольку капиталистические страны перешли к концепции ограниченной многовариантности от концепции частично ограниченной многовариантности. В данном случае при раскрытии аргументов в пользу стандартов приводятся их преимущества относительно ситуации, когда любые правила регламентации учета отсутствуют. Однако, в данном случае не рассматриваются преимущества стандартизации учета по сравнению с их полной однообразной регламентацией, когда учет полностью унифицирован.

В то же время, данный тезис является неприемлемым для представителей советской бухгалтерской школы, поскольку они сравнивают концепцию ограниченной многовариантности с концепцией расширенной одновариантности, которая использовалась в советской системе учета. Советская же система учета была ориентирована на обеспечение максимального приближения к одновариантной бухгалтерской методологии в целях реализации планового подхода к управлению экономикой. Поэтому, с точки зрения представителей советской школы стандартизация системы учета и возможность осуществления бухгалтерского выбора на основе представленных в стандартах альтернатив не улучшает, а ухудшает сопоставимость показателей финансовой отчетности и не обеспечивает достоверность учетной информации.

На рис. 4 представлена иерархическая структура бухгалтерской методологии в разрезе уменьшения количества альтернатив ведения бухгалтерского учета.



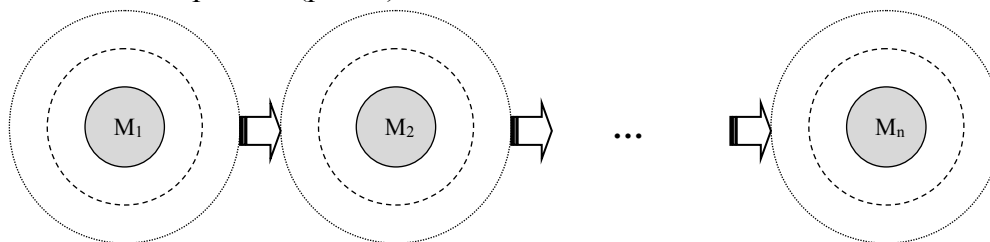
Рис. 4. Иерархическая структура бухгалтерской методологии

Каждая из выделенных зон высшего уровня (зона 1 и зона 2) включает в себя все возможные варианты ведения учета зон низших уровней. Проф. Р. Уоттс и Дж. Циммерман зону 2 называют “допустимым набором”, то есть набором учетных процедур, при выборе из которых менеджеры имеют свободу действий [8, с. 137]. Исходя из позиций теории агентских отношений этот набор процедур (методов) добровольно определяется контрактными сторонами. Рассматривая зону 2 с позиции структуры НСБУ, можно установить, что ее границы определяются национальным регулятором системы учета той страны, в которой работает предприятие или определяются международным регулятором (например, FASB).

Следует отметить о существовании разной степени влияния каждой из зон друг на друга. Появление новых вариантов ведения учета в зоне 1 (например, “Непрерывная современная оценка” (COCOА) Р. Чемберса или “Восстановительная стоимость” (Deprival Value) Т. Лимперга), может остаться никогда не замеченным регуляторами, вследствие чего такие варианты никогда не будут включены в состав учетных стандартов. Это связано как с отсутствием всемирной “карты бухгалтерских информационных моделей”, так и с монополизмом регуляторов на включение новых методов учета в состав системы стандартов, что в большинстве стран происходит под пристальным наблюдением идеологов и разработчиков GAAP US и IAS / IFRS.

Появление новых вариантов ведения учета в зоне 2 расширяет пространство для вариации методами учета. А исключения существующих вариантов ведения учета в зоне 2 (например, LIFO) является прямым указанием о необходимости изменения учетной методологии предприятия (зоны 1).

Учитывающую предложенную иерархическую структуру учетной методологии, можно следующим образом представить изменения структуры учетной методологии на предприятии в различных отчетных периодах (рис. 5).



Примечание:

$M_1, M_2 \dots M_n$ – бухгалтерская методология предприятия в 1-м, 2-м и в n-ом отчетном периодах

Рис. 5. Изменение структуры бухгалтерской методологии на предприятии в различных отчетных периодах

Такие изменения происходят при внесении изменений в приказ об учетной политике предприятия в части методов ведения учета и неизменности набора альтернатив в национальных учетных стандартах. При изменении последних структура бухгалтерской методологии предусматривает осуществление изменений не только в зоне 3, но и в зоне 2.

Представленная иерархическая структура (рис. 4) иллюстрирует два базовых положения современной модели бухгалтерского учета, построенной на основе концепции ограниченной многовариантности:

1) Выбранная и закрепленная в учетных стандартах методология (зона 2) является лишь определенным набором альтернатив, которые выбраны регулятором из всех возможных вариантов (зона 1) и среди которых могут сделать свой выбор бухгалтеры или менеджеры предприятия;

2) Выбранная предприятием бухгалтерская методология, закрепленная приказом об учетной политике (зона 3), является лишь одним из возможных вариантов ведения учета, принятым на предприятии.

Выводы

С целью формирования теоретических аспектов концепции многовариантности методологии бухгалтерского учета обоснованно ее базовые понятия – императивная поведение и бухгалтерский выбор. Выделены следующие виды вариантности в бухгалтерском учете: полная одновариантность; расширенная одновариантность; ограниченная многовариантность; частично ограниченная многовариантность; полная неограниченная многовариантность.

Проанализировав базовые положения концепции вариантности бухгалтерского учета считаем, что дальнейшее развития НСБУ следует рассматривать в контексте следующих аспектов:

– на уровне предприятия осуществляется выбор представленных в бухгалтерских стандартах альтернатив ведения учета, что происходит под влиянием значительного количества объективных и субъективных факторов. Существование возможности осуществления бухгалтерского выбора связано с применением многовариантной модели в качестве основы НСБУ. В связи с этим одним из самых актуальных направлений бухгалтерских научных исследований является теоретическое обоснование места и роли бухгалтерского выбора в функционировании системы бухгалтерского учета, поиск аналитических моделей, позволяющих пользователям при принятии решений учитывать возможность влияния бухгалтерского выбора на показатели финансовой отчетности, разработка рекомендаций по совершенствованию процедуры осуществления бухгалтерского выбора с целью устранения злоупотреблений субъектов его осуществления и повышения релевантности и справедливого представления финансовой отчетности. Особенно актуальным данное направление исследований является в условиях гибридной войны, когда происходит разрыв между собственниками предприятий и их менеджментом, вследствие чего субъекты организации бухгалтерского учета могут осуществлять оппортунистическое поведение относительно показателей деятельности предприятия с целью достижения собственных эгоистичных интересов, которые вступают в противоречие с интересами собственников;

– представленные в стандартах императивы и альтернативы ведения учета не являются определенными теоретическими догмами, которые не могут быть изменены или усовершенствованы, а являются закрепленными в стандартах информационными моделями ведения учета, которые выбраны регулятором (разработчиками учетных стандартов) из множества наиболее распространенных мировых учетных практик и на данный момент времени удовлетворяющих потребностям пользователей учетной информации. Дальнейшее развитие учетной методологии предопределяет необходимость совершенствования принятых императивов и альтернатив (зона 2) на основе исключения из них определенных составляющих (например, как это произошло с методом LIFO), или наоборот – путем их расширения, за счет включения новых составляющих из зоны 3.

Библиография

1. Николаева, С.А. 2000. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета [Professional judgement in the system of normative regulation of accounting], Бухгалтерский учет [Accounting], 12: 50-55.

2. Соколов, Я.В.; Пятов, М.Л. 2007. Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию [True and fair view on accounting information], Бухгалтерский учет [Accounting], 5: 52-56.
3. Хендриксен, Е.С.; Ван Бреда, М.Ф. 2000. Теория бухгалтерского учета [Accounting theory]. Moscow: Published by Finance and statistics.
4. Solomons, D. 1983. The political implications of accounting and accounting standard setting, Accounting and business research Spring: 107-118.
5. Sottoriva, C.; Kootanaee, A; Kootanaee, Sh; Solehboni, Z; Babu, K. 2013. Regards and views to accounting standards-setting, International Journal of Economics, Business and Finance 1 (4): 71-79.
6. Sunder Sh. 2005. Minding our manners: accounting as social norms, Yale International Center for Finance Working Paper 05-18: 1-36.
7. Watts, R. 2008. Accounting is exciting, MIT Sloan School of Management: 1-25.
8. Watts, R.L.; Zimmerman, J.L. 1990. Positive accounting theory: a ten year perspective, The Accounting Review 65(1):131-156.