

БУХГАЛТЕРСЬКА РЕАЛЬНІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ ІНСТИТУЦІЙНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

© Легенчук С.Ф., 2014

Проаналізовано різні підходи до розуміння сутності бухгалтерської реальності в умовах застосування концепції обмеженої багатоваріантності. Доведено, що жоден із прийнятих сьогодні підходів не дає змоги повною мірою охарактеризувати співвідношення господарської та бухгалтерської реальності в умовах застосування концепції обмеженої багатоваріантності. Запропоновано використовувати синтезований підхід до розуміння сутності бухгалтерської реальності. Сформульовано закон необхідного різноманіття методології бухгалтерського обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, методика, методологія, принципи, економічна реальність, відповідність, концепції, парадигми

S. F. Legenchyk

Zhytomyr State Technological University

ACCOUNTING REALITY AS A SUBJECT OF INSTITUTIONAL RESEARCH

© Legenchyk S. F., 2014

The existing approaches to understanding of essence of an accounting reality in conditions of use of the concept of constraint multialternativeness have been analyzed. Analysis of objective selection tools accounted for in accordance with the terms of the company. Argued that the existence of differences between accounting and economic reality makes it necessary inclusion of objects accounting components that allow to compensate for this difference.

Reveals the level of interconnection of methodological principles for financial and business operations of their real meaning, the results of a critical analysis of the accounting principles of design methodology. Have been proved, that existing approaches do not allow to the full to characterize a parity between economic and accounting reality in conditions of use of the concept of constraint multialternativeness. The usage of the synthesized approach to understanding of accounting reality have been offered. Following approaches to the possibility of building no alternative accounting methods based on the theory developed by his financial capital. The law of a necessary variety of accounting methodology have been formulated.

Key words: accounting, method, methodology, principles, economic reality, compliance, concepts, paradigms.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Застосування концепції обмеженої багатоваріантності* в НСБО

* Концепція обмеженої багатоваріантності ґрунтується на змішаному підході до регулювання національної системи бухгалтерського обліку, що передбачає одночасне застосування імперативів ведення обліку та набору альтернатив бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя.

викликає необхідність вирішення значної кількості теоретико-методологічних проблем, які залишаються нерозв'язаними внаслідок достатньої новизни цієї концепції для вчених-обліковців з пострадянських країн. Однією із таких проблем є бухгалтерське відображення господарської реальності підприємства, що передбачає необхідність надання відповіді на такі запитання:

- чи може бухгалтерський облік бути реальним?
- яких видів реальності стосується бухгалтерський облік?
- чи існує бухгалтерська реальність підприємства?
- чи є бухгалтерська реальність об'єктивною?
- як пов'язані між собою реальність та бухгалтерський вибір?

Надання відповіді на ці запитання за допомогою використання інструментарію бухгалтерської інституційної теорії (концепція обмеженої багатоваріантності, бухгалтерський вибір тощо) дозволить визначити й обґрунтувати роль бухгалтерської звітності як кінцевого інформаційного продукту, що формується системою бухгалтерського обліку для прийняття управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розгляду проблем формування і обґрунтуванню сутності бухгалтерської реальності приділяли увагу Л.А. Бернстайн Р. Брайер, М. Вудс, М. Гаффікін, Дж. Додд, Н.Б. Макінтош, Г. Манолеску, М. Муниц, С. Сальварі, Дж. Сігел, Я.В. Соколов, Е. Стемп, Д. Соломонс, Л.В. Сотникова, М. Терні, Г. Уолк, Е. Хендріксен, К.Ю. Циганков та інші.

Формулювання цілей статті. Основною метою статті є аналіз прийнятих підходів до розуміння сутності бухгалтерської реальності в умовах застосування концепції обмеженої багатоваріантності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Стосовно розуміння сутності бухгалтерської реальності та загалом щодо можливості її виокремлення як елемента системи бухгалтерських наукових знань виділено декілька підходів дослідників (табл. 1).

Таблиця 1

Підходи дослідників щодо розуміння сутності бухгалтерської реальності та її співвідношення з господарською реальністю

№ з/п	Характеристика підходу	Представники
1	Бухгалтерської реальності не існує, існує лише господарська реальність	Л.В. Сотникова
2	Бухгалтерська реальність існує і вона відповідає господарській реальності	Г. Думітру, Д. Соломонс, К.Ю. Циганков
3	Бухгалтерська реальність існує, але вона не відповідає господарській реальності внаслідок існування методологічних та нормативних обмежень	У. Баффет, Л.А. Бернстайн Р. Брайер, М. Вудс, М. Гаффікін, Й.В. Лау, М. Муниц, Дж. Ромен, С. Сальварі, Дж. Сігел, Я.В. Соколов, Е. Стемп, Е. Хендріксен
4	Існує бухгалтерська гіперреальність, яка не пов'язана з господарською реальністю	Н.Б. Макінтош, Д. Торнтон, Т. Ширер, М. Уелкер
5	Існує значна кількість інтерпретацій господарської реальності за допомогою значної кількості бухгалтерських реальностей	Г. Уолк, М. Терні, Дж. Додд, Г. Манолеску

Представлені підходи (табл. 1) не є повністю незалежними один від одного, а в окремих випадках дублюють елементи інших підходів. Водночас, кожен із підходів характеризує власне авторське бачення сутності бухгалтерської реальності та її співвідношення з іншими видами реальності. Розглянемо кожен з цих підходів та проаналізуємо аргументи, які наводять вчені для захисту своєї позиції щодо доцільності їх застосування під час вирішення питань побудови облікової методології.

1. *Бухгалтерської реальності не існує, існує лише господарська реальність.* З позиції Л. В. Сотникової ніякої облікової реальності не існує – “... дані бухгалтерського обліку не тотожні реальним фактам господарського життя. Вони є тільки їх інтерпретацією. Існує лише одна реальність господарського життя підприємства і множина інформаційних фактів, створених бухгалтером, що визначають поле облікової політики фірми [6, с. 155]. На думку автора, оскільки можлива значна кількість інтерпретацій бухгалтером фактів господарського життя, неможливою є побудова бухгалтерської реальності.

2. *Бухгалтерська реальність існує і вона відповідає господарській реальності.* Бухгалтерська реальність походить від набору принципів, засобів оцінки, правил, конвенцій та специфічних практик і означає центральний компроміс між інтересами генератора даних, фінансовим аудитором, та кінцевими користувачами даних [13, с. 292]. За таким підходом бухгалтерський облік формує власну реальність щодо світу конкретних господарських об'єктів, відображаючи її за допомогою наявних у нього методологічних засобів.

Проф. Д. Соломонс, беручи за основу положення філософського реалізму, зазначав, що економічна реальність* існує незалежно від нашого її відчуття, і вона є кінцевою точкою опори для правдивості та точності бухгалтерських символів [31, с. 298].

На думку проф. Д. Соломонса, бухгалтерський облік подібний до журналістики, картографії, спідометрії, які надають можливість знайти та видобути чисті, неупереджені, нейтральні “факти” із економічної реальності [25, с. 65]. Він повинен відображати в звітності економічну реальність однозначно та неупереджено, як спідометр, що вимірює економічну швидкість підприємства. Автор вірив у безпристрасність бухгалтерського обліку подібно до телефонної системи, що передає сигнали, і, отже, в побудову єдиної нейтральної бухгалтерської реальності, яка б повністю відповідала економічній реальності.

Подібних поглядів сьогодні дотримується проф. К.Ю. Циганков [8], який наголошує на можливості побудови безальтернативної методології обліку на основі розробленої ним бухгалтерської теорії капіталу.

3. *Бухгалтерська реальність існує, але вона не відповідає господарській реальності внаслідок існування методологічних та нормативних обмежень.* Проблему співвідношення бухгалтерської реальності та її відповідності господарській реальності на інституційному рівні вперше окреслив на початку 1970-х рр. Британський комітет з регулювання облікових стандартів (ASSC). Як зауважив проф. Б. Разерфорд, одним із питань, яке поставив новостворений комітет, необхідність вирішення якого актуалізувалось в наступні роки, було питання: “Чи облікові методи наближаються до задоволення потреб усіх, чи конструюють свою власну реальність (оцінка цінних паперів)?” [23, с. 90]. В наукових колах ця проблема частково вперше була чітко окреслена під час розгляду можливості розуміння бухгалтерського обліку як природничої науки. Цю дискусію у 1979 р. розпочав проф. Р. Стерлінг [29, с. 39], на думку якого, бухгалтерський облік зможе вирішити всі свої проблеми лише тоді, коли стане такою наукою, як фізика.

З таким твердженням не погодився проф. Е. Стемп, який зазначав, що “складність, значна кількість та варіативність шляхів, які ведуть від початкового вимірювання до множини можливих результатів і неможливості демонстрації будь-яких формальних зв'язків між початком і закінченням “ланцюга вимірювань”, є настільки глибоко відмінними від типової послідовності в фізичних науках, що відмінність між ними є не лише в градусах, а в виді вимірювань” [27, с. 25].

Подібних поглядів також дотримується проф. М. Гаффікін, зазначаючи, що бухгалтерський облік стосується соціально сконструйованого світу, що пов'язаний з людською діяльністю, тому бухгалтерський облік ніколи не буде повністю об'єктивним, вільним від певних цінностей, що приписують фізичним наукам [14, с. 16]. Фактично це також і підтверджує проф. Е. Хендріксен: “Облік – це творіння людини. Не існує жодних “правильних” шляхів його розвитку, оскільки він не породжений дослідженням фундаментальних істин. Це просто зручний спосіб здійснення певного порядку речей, що відповідає множині правил, які і повинні бути описані організацією, подібно до

* Проф. Д. Соломонс під економічною реальністю розуміє господарську реальність фірми.

FASB [7, с. 74]. Проф. Л.А. Бернстайн також вважає, що фінансова звітність за GAAP US – це, в кращому випадку, абстрактне представлення дійсності [1, с. 38].

Згідно з позицією Е. Стемпа, М. Гаффікіна, Е. Хендріксена та Л.А. Бернстайна, бухгалтерський облік має свою штучно створену реальність, яка не є повним ідентичним відображенням господарської реальності підприємства. Можна виділити дві основні причини невідповідності бухгалтерської та господарської реальності.

3.1. Під час формування бухгалтерської реальності використовується методологія, яка не відповідає іншим методологіям сприйняття господарської реальності. Внаслідок цього бухгалтерська реальність не відповідає іншим реальностям, наприклад, економічній реальності, яка представлена ринком капіталу, що зумовлює виникнення відхилень між балансовою та ринковою вартістю підприємства.

Існування відмінностей між бухгалтерською та економічною реальністю призводить до необхідності зарахування до складу об'єктів бухгалтерського обліку складових, які дозволяють компенсувати цю відмінність. Сьогодні таким об'єктом є гудвіл, який відображає у вартісному вираженні рівень цієї відмінності. Однак однією із невирішених проблем вітчизняного обліку є неможливість відображення гудвілу в процесі поточної діяльності підприємства, а не лише у разі придбання або приватизації, як це передбачено національними П(С)БО. Відповідно, відмінності між бухгалтерською та економічною реальністю усуваються лише за умови придбання або приватизації підприємства, а в поточній діяльності підприємства залишаються без змін.

На думку проф. Р. Брайера, оскільки капіталізм потребує ідеології в теорії і реальності на практиці, то бухгалтери ніколи не матимуть загальноприйнятої теорії бухгалтерського обліку [11, с. 1]. Автор вважає, що існує певна об'єктивна реальність, яка не відображається чинною методологією обліку, реалізованою в GAAP US та концептуальній основі. Їх використання на практиці дозволяє змогу одержати певну ідеологічну бухгалтерську реальність.

Як зазначає Дж. Ромен, бухгалтерська реальність не є тотожною економічній, оскільки не є її безпосереднім віддзеркаленням. На думку дослідниці, справжня картина не може бути ідентифікована з факсиміле економічної реальності, але вона представлена зображенням, на яке можна покластися і використовувати під час прийняття економічних рішень. Хоча її завжди шукають, обговорюють та досліджують, бухгалтерська правда про підприємство недоступна з усіх позицій. Нормативного представлення економічної реальності не можна досягти бухгалтерським обліком, принаймні не повністю [22, с. 104].

Уоррен Баффет зазначив, що фінансова звітність, яку підготували бухгалтери, може неадекватно відображати економічну реальність бізнесу. Бухгалтерська реальність є консервативною, зверненою в минуле, і регулюється GAAP, проте інвестиційні рішення повинні базуватись на економічній реальності бізнесу.

Згідно з GAAP такі нематеріальні активи, як патенти, торгові марки, спеціальні управлінські здібності та репутація, оцінюються за незначною вартістю або взагалі не оцінюються, однак вони мають велику цінність в економічній реальності. GAAP вимірює результат діяльності підприємства за допомогою показника чистого прибутку, однак в економічній реальності результатом бізнесу є його грошові потоки [9, с. 248]. Відповідно, на думку У. Баффета, фінансова звітність не є відображенням об'єктивно існуючої господарської реальності. Існують дві реальності, що відображають господарську: одна – економічна реальність, інша – бухгалтерська реальність, яка створюється в результаті застосування облікової методології, відмінної від об'єктивної за У. Баффетом методології економічної реальності, зорієнтованої на визначення грошових потоків.

Проаналізувавши положення підходу У. Баффета, можна припустити, що у суб'єктів, які приймають рішення на основі бухгалтерської інформації, є два можливих варіанти дій, якщо вони орієнтовані на підвищення ефективності управлінської діяльності:

- наблизити бухгалтерську реальність до економічної, удосконаливши облікову методологію та розширивши предмет бухгалтерського обліку;
- використовувати для прийняття рішень інші вимірювальні системи, які точніше відображають господарську реальність та методологічно наближені до економічної реальності.

М. Вудс, подібно до У. Баффета, також говорить про необхідність наближення бухгалтерської реальності до економічної. На його думку, свідчення дедалі більшої підтримки справедливої вартості в стандартах переважно ґрунтується на її більшій близькості до економічної реальності, навіть враховуючи помилки оціночної моделі, порівняно із фіктивною амортизованою вартістю [35]. Тобто бухгалтерська реальність у разі використання оцінки активів за залишковою вартістю віддаляється від економічної реальності.

На думку проф. С. Сальварі, ринкова ціна капіталу підприємства становить економічну реальність, а ринок капіталу, що є механізмом трансферу ризику, розглядається як основа для визначення економічної реальності. З цього погляду бухгалтерське вимірювання береться під сумнів, якщо воно не використовує механізм оцінки ринку капіталу [24, с. 71]. Отже, проф. С. Сальварі визначає економічну реальність як ринкову, до якої якомога наближенішою має бути бухгалтерська реальність.

Проведений аналіз позицій дослідників дозволяє визначити схожість поглядів У. Баффета, М. Вудса, Дж. Ромен, С. Сальварі та Р. Брайера. Водночас останній, на відміну від інших вчених, не тільки констатує невідповідність бухгалтерської реальності економічній реальності, а виділяє причину її існування – ідеологічну прихильність регуляторів НСБО. Існування ідеологічних цінностей у складі НСБО, наприклад, принципу обачності (консерватизму), є однією із причин невідповідності економічної та бухгалтерської реальностей.

Проаналізувавши розвиток теорії бухгалтерського обліку в ХХ ст., проф. Р. Маттессіч визначив, що вчені в результаті досліджень за цей період дійшли такого висновку: бухгалтерський облік пропонує картину реальності з дуже специфічного погляду, яка вимагає додаткових роз'яснень для того, щоб стати релевантною та практично корисною [33, с. 5]. Автор підкреслює специфічність бухгалтерського пізнання господарської реальності та наголошує на необхідності розуміння користувачами ідеологічно сформованих “правил гри”, що використовуються під час такого пізнання.

Оскільки GAAP US, побудовані на основі застосування концепції багатоваріантності методології бухгалтерського обліку, внаслідок чого виникає непорівнянність облікових показників та упередженість у проведенні облікових оцінок, Л. Бернстайн та Дж. Сігел [10, с. 72] запропонували оцінювати якість прибутку підприємств. Автори визначають якість прибутку як якісну міру порівняльної цілісності, надійності та прогнозної здатності прибутку, що оприлюднюється в звітності.

Якість прибутку Л. Бернстайн та Дж. Сігел визначають як ступінь відображення економічної реальності та представлення майбутньої потужності щодо одержання прибутку за допомогою здійснених бухгалтерських виборів. Тобто вона показує, наскільки здійснені бухгалтерські вибори забезпечують реалізацію порівняльної цілісності, надійності та прогнозної здатності прибутку. Відповідно автори, обґрунтувавши необхідність розрахунку показника “якість прибутку”, підтверджують той факт, що не завжди здійснені бухгалтерські вибори об'єктивно відображають господарську діяльність підприємства, внаслідок чого у кожного з підприємств формується своя окрема реальність. Рівень наближеності цієї реальності до об'єктивної реальності автори пропонують визначати за допомогою розробленого показника якості прибутку.

Використання різних методологічних засобів (постулатів, принципів, методів, правил), прийнятих на рівні НСБО, зумовлює формування окремої бухгалтерської реальності як засобу інформування користувачів про господарську реальність. Такий підхід не був завжди загальноприйнятим, про що зазначає проф. Я.В. Соколов: “...тільки в першій чверті ХХ ст. стало зрозумілим, що розуміння ступеня дійсної реальності відображуваних об'єктів залежить, передусім, від знання принципів, за допомогою яких бухгалтери цю реальність формують” [5, с. 31]. Однак у сучасних умовах глобалізації економічних систем, яка зумовила необхідність уніфікації та стандартизації облікової методології, цей підхід здобуває все більше прихильників. Іншою причиною широкого використання цього підходу є поява нових видів обліку (управлінського, стратегічного тощо), які формують на основі власної специфічної методології нові облікові реальності, які використовують користувачі для прийняття економічних рішень.

3.2. Бухгалтерська реальність не повністю відображає господарську реальність внаслідок існування певних нормативних обмежень, наприклад, рівня витрат, які здійснює підприємство для одержання облікової інформації.

Одним із перших вчених-бухгалтерів наголосив на тому, що бухгалтерський облік не повною мірою відображає господарську реальність, проф. М. Муніц. З цього приводу він зазначав, що постулати і принципи бухгалтерського обліку (облікові стандарти) призначені не для того, щоб забезпечувати буквальний опис дійсності, а для того, щоб описати ідею, вони є висновками, узагальненнями з великої кількості даних. Вони не призначені для того, щоб описувати кожен хвилину “реальності” [21, с. 46]. Так автор намагався пояснити, що бухгалтерська інформація не є повним і цілісним віддзеркаленням господарської реальності.

Й.В. Лау писав, що облікові дані за суттю мають таку властивість, як “шум”. Облікова інформація може відображати тільки деякі з граней економічної реальності фірми, оскільки ступінь, до якого бухгалтерська інформація може представляти економічну дійсність, обмежується прагматичними чинниками, зокрема, такими як компромісні витрати. Навіть коли бухгалтерська інформація повністю відображає економічну реальність, такі спроби необхідно призупинити, якщо витрати є невиправданими. Інакше кажучи, шум властивий для бухгалтерської інформації [16, с. 183]. Відповідно, виділяючи поняття шуму облікової інформації як інформації, витрати на збір якої є нерентабельними, автор наголошує на тому, що за таких умов бухгалтерська реальність не повністю відображає господарську реальність підприємства.

Існування обмежень рівня витрат, які мають бути меншими від вигод, одержаних у результаті використання облікової інформації, передбачено в конвергованій концептуальній основі для фінансової звітності (SFAC 8). Зокрема, в п. QC35 зазначено, що подання фінансової інформації у звітності пов'язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації [28, с. 21]. Відповідно, розробники GAAP US та IAS/IFRS, накладаючи таке обмеження на облікову інформацію, що формується на основі використання відповідних облікових стандартів, формують механізм для забезпечення неповного відображення господарської реальності.

Бухгалтерський облік, відповідно до концепції обмеженої багатоваріантності, наділений механізмом власної інтерпретації наслідків фактів господарського життя підприємства, а також правом абстрагування від окремих наслідків фактів господарського життя, що уможливорює неповноту формалізації та інтерпретації господарської реальності під час її бухгалтерського відображення.

Отже, в умовах застосування облікової методології на основі GAAP US та IAS/IFRS формується особлива (на основі власного методологічного апарату та рівня охоплення господарської реальності) бухгалтерська реальність, яка не відповідає іншим реальностям, що є інформаційними моделями господарської реальності.

Співвідношення між господарською, бухгалтерською, економічною та іншими видами реальностей можна подати так, як на рис. 1.

Господарська реальність у цьому випадку виступає об'єктом пізнання, тобто є об'єктивною реальністю. Відображення господарської реальності за допомогою розроблення певної її інформаційної моделі чи моделі її частини є результатом процесу пізнання. Під бухгалтерським пізнанням в цьому випадку слід розуміти моделювання однієї системи (господарської реальності) іншою системою (бухгалтерською реальністю), тобто процес моделювання об'єктивної реальності суб'єктом (бухгалтером або іншим суб'єктом ведення обліку).

Будь-яка із представлених інформаційних реальностей дає змогу надавати інформацію про господарську реальність підприємства користувачам для прийняття відповідних управлінських рішень, формуючи соціальну реальність. Однак достовірність та релевантність такої інформації залежить від методологічних особливостей інформаційної системи, на основі функціонування якої формується така реальність.

4. *Існує бухгалтерська гіперреальність, яка не пов'язана з господарською реальністю.* На думку Н. Макінтоша, Т. Ширера, Д. Торнтон та М. Уелкера, бухгалтерський облік сьогодні більше не звертається до будь-якої об'єктивної реальності, однак замість цього циркулює в гіперреальності самореферентних моделей [18, с. 13]. Це не означає, що бухгалтерський облік із реального повністю

перетворився на гіперреальний. Однак в окремих випадках система бухгалтерського обліку не відображає господарську реальність підприємства, а симулює, підміняє чи імітує її. Внаслідок цього проф. Н. Макінтош доходить висновку, що бухгалтерський облік більше вже не може розглядатись як засіб “перевірки реальності” при здійсненні інвестиційних рішень, як це було в еру феодалізму [19, с. 462].



Рис. 1. Співвідношення між бухгалтерською та іншими видами реальностей

Автори як приклад формування бухгалтерської гіперреальності наводять відображення операцій із фінансовими інструментами за справедливою вартістю. Використовуючи такий підхід, фінансові інструменти оцінюють за теперішньою вартістю майбутніх грошових потоків, що генеруються цим інструментом. Водночас гравці на ринку використовують показники прибутковості підприємства зі звітності для оцінки ринкової вартості фінансових інструментів. Отже, бухгалтерська оцінка фінансових інструментів базується на його ринковій вартості, тоді як для розрахунку ринкової вартості інструменту використовуються показники фінансової звітності.

На думку проф. Н. Макінтоша, така методика обліку фінансових інструментів є парадоксом самореферентності. Ні бухгалтерські показники, ні показники фінансового ринку не ґрунтуються на будь-якій зовнішній реальності. Замість цього бухгалтерські показники моделюють ринкові показники, які, своєю чергою, моделюють бухгалтерські показники. В цій гіперреальній фінансовій економіці симуляції відмінність між знаками та їх референтами розривається. Вони стають зображеннями самих себе по колу, беззмистовними, самореферентною залогом дзеркал [19, с. 462]. Автор чітко наголошує, що бухгалтерська реальність в цьому випадку не пов'язана із господарською реальністю, а бухгалтер здійснює пізнання господарської діяльності опосередковано – через економічну реальність ринку капіталу.

За Ж. Бодріаром, симуляція – це не симуляція території, референційного суцього, субстанції. Вона – породження моделей реального без першопричини та без реальності: гіперреального [2, с. 5–6].

Побудова бухгалтерської гіперреальності передбачає підміну нею залишків господарської реальності. Система бухгалтерського обліку повністю або частково підміняє собою господарську реальність, яку вона покликана відображати, внаслідок чого виникає симульована бухгалтерська реальність. Об'єктом, за допомогою якого здійснюватиметься підміна господарської реальності, можуть виступати як інші види реальності, наприклад, економічна реальність, так і внутрішньо-створені бухгалтерські симулякри (див. [4, с. 99–100]).

5. Існує значна кількість інтерпретацій господарської реальності за допомогою значної кількості бухгалтерських реальностей. На думку окремих авторів, існує велика кількість інтерпретацій господарської реальності за допомогою різних бухгалтерських реальностей. Так, Дж. К. Тен розробив концепцію багатовимірної облікової інформації, яка дає змогу багатовимірно візуалізувати бізнес-інформацію [30]. Автор базує свою концепцію на припущенні, що інформація про підприємство за допомогою бухгалтерського обліку може бути представлена в різних інтерпретаціях – різних вимірах. З цього приводу Г. Уолк, М. Терні та Дж. Додд [33, с. 2] зазначають, що існують різні сприйняття господарської реальності, внаслідок чого останню неможливо точно виміряти. Прикладом формування різних видів бухгалтерської реальності є можливість застосування різних видів оцінки (історичної чи ринкової) для активів підприємства, передбачених бухгалтерськими стандартами.

Подібного підходу дотримується проф. Г. Манолеску, на думку якого, бухгалтерський облік забезпечує побудову багатовалентної моделі економічної реальності, яку можна розглядати з різних перспектив, будуючи пізнавальну матрицю реальності, допомагаючи побудувати специфічний економічний всесвіт [20]. Автор, розглядаючи бухгалтерський облік як матрицю, наголошує на можливості формування залежно від дій суб'єкта ведення обліку різних бухгалтерських реальностей. Формування останніх залежить від вибраного набору елементів матриці, які використовуються для пізнання господарської реальності під час проходження облікового циклу.

На думку проф. Р. Хайнса [15, с. 74], бухгалтерський облік турбується не про те, щоб знайти засоби відображення певного набору комплексних фактів, а конструює реальність світу фінансової звітності. З цієї позиції проблема не в тому, як має бути визнана в обліку певна господарська операція (наприклад, капіталізуватись чи відображатись у складі витрат періоду), а в тому, як сконструйований світ фінансової звітності, щоб ця операція могла визнаватись так або інакше. Відповідно, автор відстоював позицію необхідності пошуку всіх можливих варіантів облікового відображення, які можна покласти в основу побудови різних бухгалтерських реальностей.

Враховуючи можливості існування значної кількості інтерпретацій економічної реальності бухгалтерами, Ф. Лоренсіні та Ф. да Коста [17, с. 54] формулюють поняття управління бухгалтерською інформацією як використання підконтрольних дій адміністраторами задля зміни інтерпретації економічної та фінансової реальності підприємства. Відповідно, з позиції авторів, бухгалтери та менеджери, здійснюючи бухгалтерський вибір, можуть сформувати власну інтерпретацію економічної та фінансової реальності підприємства, яка надаватиметься користувачам для прийняття ними економічних рішень.

Розгляд різних підходів з приводу розуміння сутності бухгалтерської реальності дає підстави констатувати відсутність єдності в поглядах дослідників щодо цього питання. Така ситуація зумовлена як відсутністю загальної світової системи бухгалтерського теоретичного знання, так і наявністю значних відмінностей в національних системах регулювання бухгалтерського обліку.

Встановлено, що жоден із проаналізованих підходів не дозволяє повною мірою охарактеризувати співвідношення господарської та бухгалтерської реальності в умовах застосування концепції обмеженої багатоваріантності, що зумовлює необхідність їх синтезу. Зокрема, необхідне поєднання трьох таких підходів:

- бухгалтерська реальність існує, але вона не відповідає господарській реальності внаслідок методологічних та нормативних обмежень;
- існує бухгалтерська гіперреальність, не пов'язана з господарською реальністю;
- існує велика кількість інтерпретацій господарської реальності за допомогою значної кількості бухгалтерських реальностей.

Проаналізувавши сутність трьох зазначених підходів, під час побудови синтезованого підходу до розуміння сутності бухгалтерської реальності та її співвідношення з господарською реальністю слід враховувати такі базові положення, які не суперечать одне одному (рис. 2).

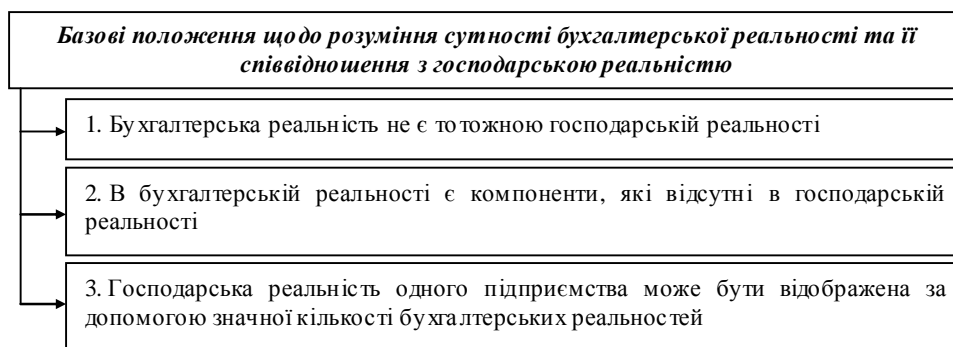


Рис. 2. Базові положення синтезованого підходу до розуміння сутності бухгалтерської реальності та її співвідношення з господарською реальністю

Враховуючи вищенаведені базові положення (рис. 2), вважаємо, що господарську реальність конкретного підприємства можна відобразити за допомогою множини змішаних бухгалтерських реальностей, кожна з яких складається з набору реальних об'єктів та симулякрів. Певну частину змішаної бухгалтерської реальності підприємства становить бухгалтерська реальність, а іншу – бухгалтерська гіперреальність, що складається із симульованих об'єктів – бухгалтерських симулякрів (наприклад, резерв сумнівних боргів).

Оскільки сьогодні в основу національних П(С)БО, IAS/IFRS, GAAP US та багатьох інших національних моделей обліку покладено концепцію обмеженої багатоваріантності, що передбачає існування в облікових стандартах імперативів та ряду альтернатив, структуру змішаної бухгалтерської реальності окремого підприємства можна представити за допомогою матриці, в якій виділено чотири квадранти (табл. 2).

Таблиця 2

Матриця складових змішаної бухгалтерської реальності

		Методологічні облікові засоби	
		Бухгалтерські імперативи	Бухгалтерські альтернативи
Види об'єктів обліку	Реальні	1	2
	Симулякри	3	4

Для відображення господарської реальності конкретного підприємства існує множина змішаних бухгалтерських реальностей, розмір якої залежить від кількості альтернатив, представлених для здійснення бухгалтерського вибору в облікових стандартах (рис. 3).

Змішана бухгалтерська реальність (система бухгалтерського обліку конкретного підприємства) штучно створюється суб'єктами регулювання бухгалтерського обліку та суб'єктами здійснення бухгалтерського вибору. Доказом штучності її створення з боку регуляторів (на відміну від відкриття реальності в природничих науках) є те, що процес створення системи облікових стандартів є суб'єктивним процесом, результат якого значною мірою залежить від впливу і лобіювання своїх інтересів окремими особами або групами осіб.

Внаслідок цього вчені такий суб'єктивний процес визначають як ідеологію (Р. Брайер) [11, с. 1], умовність, що є результатом домовленості (Л.В. Сотникова) [6, с. 153], політичний процес (Л.А. Бернштейн) [1, с. 38], (К. Сотторіва та ін.) [26, с. 78], (Г. Уолк, М. Терні та Дж. Додд) [34, с. 119], результат політичного лобіювання (С. Зефф) [36], результат корпоративного лобіювання (Р. Уоттс, Дж. Циммерманн) [32, с. 112], спосіб здійснення певного порядку речей, що відповідає множині правил (Е. Хендріксен) [7, с. 74] та ін. Кожен із вищенаведених авторів підкреслює суб'єктивність процесу створення облікової методології, внаслідок чого остання не може бути позбавлена впливу певних соціальних цінностей суб'єктів регулювання обліку. Це дає змогу констатувати, що правила (імперативи), з яких складається система облікових стандартів, не є об'єктивно існуючим “чистим”

знанням – єдиним об'єктивним способом бухгалтерського відображення, а є лише компромісним (ідеологічним, умовним, політичним) варіантом бухгалтерського відображення, вибраним регулятором облікової системи. Те саме можна сказати і про набір альтернатив, упроваджених у систему облікових стандартів, введення / вилучення більшості з яких до / зі складу облікової системи відбувається під впливом груп зацікавлених осіб.

Загальну модель взаємозв'язків між господарською реальністю підприємства та бухгалтерською реальністю на рівні окремої держави можна подати так, як зображено на рис. 4.

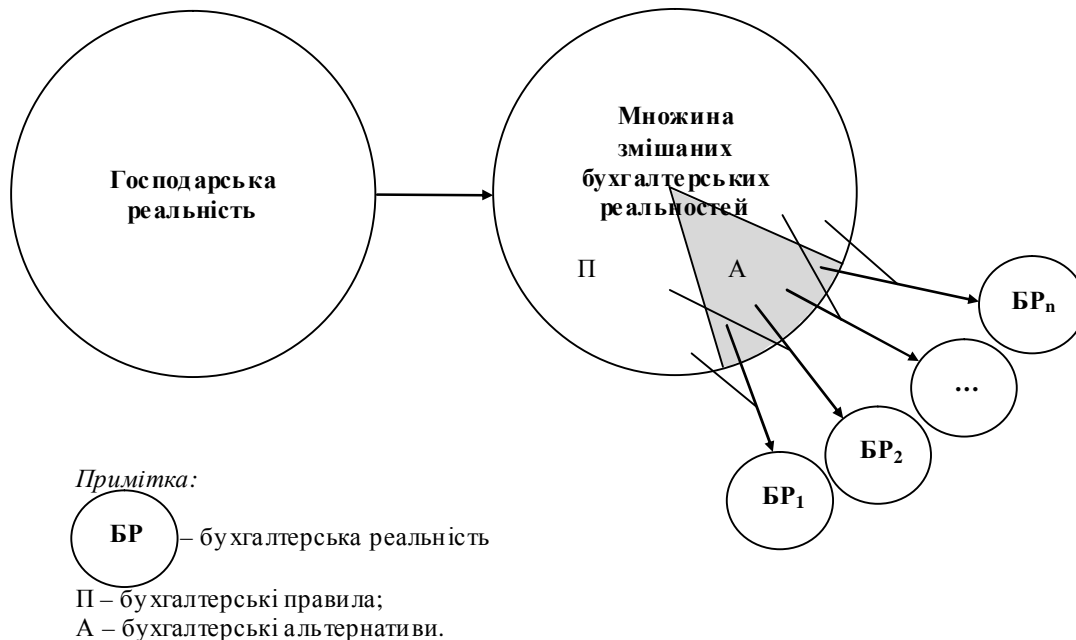


Рис. 3. Взаємозв'язок між господарською реальністю та множиною бухгалтерських реальностей

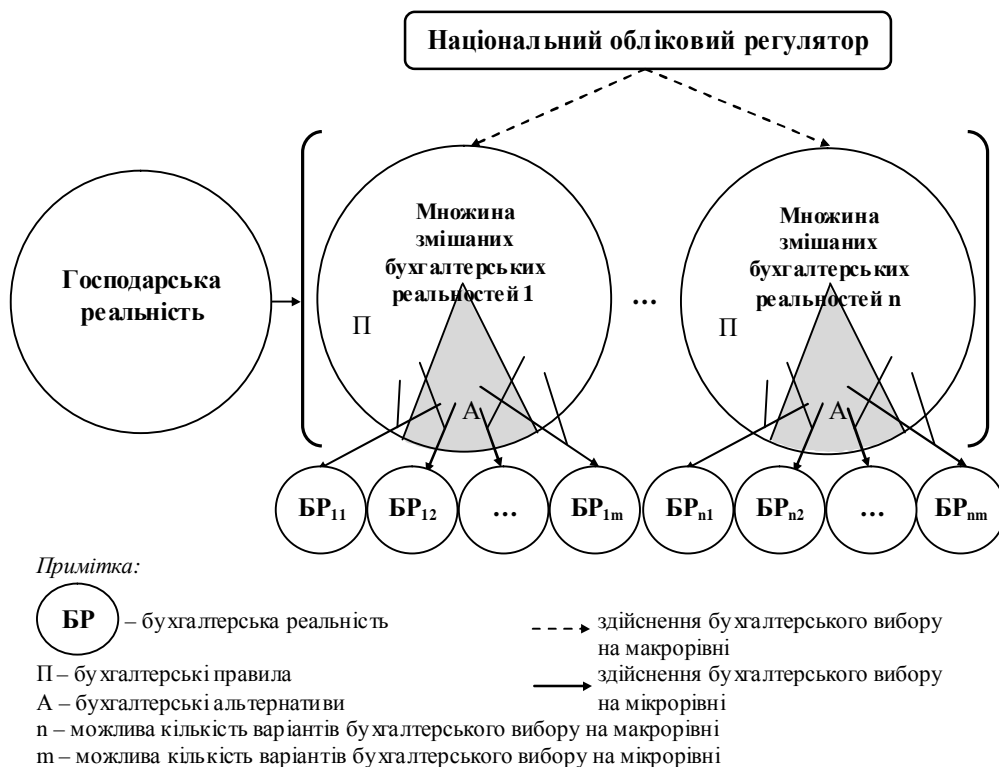


Рис. 4. Взаємозв'язок між господарською реальністю та множиною бухгалтерських реальностей на національному рівні

Остаточна конфігурація бухгалтерської реальності конкретного підприємства (після здійснення бухгалтерського вибору на макрорівні) формується завдяки реалізації на ньому бухгалтерських виборів мікрорівня із альтернатив, представлених в облікових стандартах.

Окремі вітчизняні та зарубіжні вчені, здійснюючи спроби визначити максимально можливу кількість варіантів розрахунку фінансового результату (наприклад, О.А. Лаговська одержала 47 млн. варіантів ведення обліку в НСБО [3, с. 11], а проф. Р.Дж. Чемберс – понад 30 млн. варіантів у GAAP US [12, с. 455]), фактично визначили кількість бухгалтерських реальностей, що в сукупності утворюють їх множину.

Отже, в переважній більшості НСБО світу для двох однакових підприємств, на яких здійснюються однакові господарські операції, можуть існувати дві бухгалтерські реальності, що відрізнятимуться. Виникнення відмінностей між реальностями залежатиме від особливостей прийнятої в країні облікової методології, якщо підприємства належать до різних країн, та від здійснення бухгалтерського вибору відносно тих операцій, для бухгалтерського відображення яких існують альтернативні варіанти.

Висновки. Можливість існування для двох однакових підприємств двох різних бухгалтерських реальностей, де здійснюються однакові господарські операції, однак відбувається їх відмінне відображення, дає підстави говорити про суб'єктивність поняття “бухгалтерська реальність”. Отже, бухгалтерський облік не може відображати об'єктивний реальний стан та об'єктивні реальні фінансові результати господарської діяльності підприємства, оскільки об'єктивної бухгалтерської реальності не існує. Внаслідок цього бухгалтерська інформація є суб'єктивною, оскільки формується в результаті можливого впливу на неї суб'єкта регулювання та суб'єкта ведення бухгалтерського обліку.

Використовуючи суб'єктивну бухгалтерську реальність як об'єкт пізнання користувачами, доволі часто ігнорують проблему адекватності відображення господарської діяльності, усувається необхідність гносеологічної рефлексії, спеціального аналізу тих пізнавальних засобів, за допомогою яких виділяється (балансове рівняння, план рахунків) і описується (методологія обліку) господарська діяльність. На нашу думку без ґрунтовного аналізу вищенаведених пізнавальних засобів не можна одержати об'єктивних знань не тільки про об'єктивно існуючу господарську діяльність, а й про явища суб'єктивної бухгалтерської реальності.

Незважаючи на той факт, що більшість НСБО розвинених країн світу (GAAP US, IAS/IFRS національні П(С)БО та інші) апріорі формують суб'єктивну бухгалтерську реальність підприємства, всі вони побудовані на основі застосування концепції обмеженої багатоваріантної методології обліку, що забезпечує формування множини суб'єктивних бухгалтерських реальностей. Цей парадокс можна пояснити тим, що лише така модель дає змогу створити умови для побудови на підприємстві адаптивної системи обліку, яка враховуватиме специфічні галузеві особливості функціонування підприємств та особливості використання об'єктів обліку на конкретному підприємстві.

Таке пояснення можна теоретично обґрунтувати за допомогою закону необхідного різноманіття, відповідно до якого для штучно створеної (людьми) системи бухгалтерського обліку можна сформулювати *закон необхідного різноманіття методології бухгалтерського обліку*: кожен об'єкт бухгалтерського обліку (системи, яка складається із набору встановлених принципів облікового відображення, якісних характеристик фінансової звітності, в якій встановлено умови визнання об'єктів активом, зобов'язанням, капіталом, доходом і витратами), залежно від специфіки його галузевих особливостей та специфіки використання на підприємстві, відображається і оцінюється по-різному.

Зі сформульованого закону випливають певні наслідки, які мають важливе значення для подальшого розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку:

- специфіка об'єктів обліку визначає можливість використання методів їх оцінки та облікового відображення. Якщо той самий об'єкт використовується по-різному на двох підприємствах (за інтенсивністю використання, за часом використання, за різним призначенням), то такі об'єкти відображаються і оцінюються по-різному (той самий об'єкт обліку може бути основним

засобом і запасом (товаром) на різних підприємствах; залежно від вибраного строку корисного використання аналогічного основного засобу місячна сума витрат на амортизацію на двох підприємствах відрізнятиметься; вартість того самого основного засобу, внаслідок різної інтенсивності його використання, може амортизуватись на основі застосування різних методів, що відповідатиме встановленим принципам функціонування системи обліку (зокрема, принципу (якісної характеристики) відповідності доходів і витрат));

- неможливість побудови об'єктивної системи бухгалтерського обліку на основі використання одноманітного підходу до методології обліку. Під об'єктивністю в цьому випадку розуміється здатність забезпечувати таке облікове відображення господарської реальності, яке відповідає критеріям визнання об'єкта обліку за принципами, якісними характеристиками фінансової звітності, на основі яких побудована чинна система бухгалтерського обліку;
- необхідність побудови системи багатоваріантного бухгалтерського обліку, що обмежується принципами та якісними характеристиками, покладеними в основу побудови і функціонування облікової системи. Лише така система дозволить знизити рівень суб'єктивності сформованих бухгалтерських реальностей та забезпечити необхідне різноманіття облікових оцінок та порядок адекватного облікового відображення, що надаватиме об'єктивну (максимально наближену до об'єктивної) інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень.

1. Бернстайн Л.А. *Анализ финансовой отчетности: практика и интерпретация* / пер. с англ. под научн. ред. И.И. Елисеева / Леопольд Бернстайн. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 624 с. 2. Бодріяр Ж. *Симулякри і симуляція* / пер. з фр. В. Ховхун. – К.: Вид-во Соломії Павличко “Основи”, 2004. – 230 с. 3. Лаговська О.А. *Розвиток бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення вартісно-орієнтованого управління : теорія, методологія, організація : автореф. дис... д-ра екон. наук зі спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”* / О.А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 40 с. 4. Легенчук С.Ф. *Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія* / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с. 5. Соколов Я.В. *Основы теории бухгалтерского учёта* / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. 6. Сотникова Л.В. *Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение* / Л.В. Сотникова. – М.: Бухгалтерский учет, 2011. – 208 с. 7. Хендриксен Е.С. *Теория бухгалтерского учета* / пер. с англ. под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. 8. Цыганков К.Ю. *Теория капитала в бухгалтерском учете [Електронний ресурс]*. – Режим доступу: www.accountology.ucoz.ru. 9. Banchuenvijit W. *Investment Philosophy of Warren E. Buffettvs Principle and Theory of Finance* / Wanrapee Banchuenvijit // *The University of the Thai Chamber of Commerce Papers*. – 2007. – P. 246–255. 10. Bernstein L.A. *The Concept of Earnings Quality* / L.A. Bernstein, J.G. Siegel // *Financial Analysts Journal*. – 1979. – Vol. 35, No. 4. – P. 72–75. 11. Bryer R.A. *Ideology and reality in accounting: a Marxist history of the US accounting theory debate from the late 19th century to the FASB’s conceptual framework* / R.A. Bryer, // *Warwick Business School, University of Warwick, Coventry. Working draft*. – 2008. – 83 p. 12. Chambers R.J. *A matter of principles* / Raymond Chambers // *The accounting review*. – 1966. – July. – P. 443–457. 13. Dumitru G. *The financial relationship between accounting reality, creative accounting, and outcome management* / G. Dumitru // *International Conference on Business and Economy*. – Constanta, Romania, 2008. – P. 287–296. 14. Gaffikin M.G.R. *Accounting theory* / Michael Gaffikin. Pearson Education Canada, 2008. – 279 p. 15. Hines R. *Financial accounting: in communicating reality, we construct reality* / Ruth Hines // *Accounting, Organisations and Society*. – 1988. – Vol. 13. – Issue 3. – P. 74. 16. Lau Y.W. *Noise in Accounting Information: The Signal Detection Theory Perspective* / Lau Yeng Wai // *Journal of Economics and Management*. – 2008. – 2 (1). – P. 179–193. 17. Lorencini F.D. *Accounting choices in Brazil: identifying the characteristics of public lytraded companies that opted to maintain versus de recognised eferred assets* / Fernando Drago Lorencini, Fabio Moraesda Costa // *Revista d Contabilidade e Financas* – 2012. – Vol. 23, n. 58. – P. 52–64. 18. Macintosh N.B. *Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital* / N.B. Macintosh, T. Shearer, D.B. Thornton, M. Welker // *Accounting, organisation and society*. – 2000. – № 25. – P. 13–50. 19. Macintosh N.B. *From rationality to hyperreality: paradigm poker* /

Norman B. Macintosh // *International Review of Financial Analysis*. – 2003. – № 12. – P. 453–465. 20. Manolescu G. Conceptualiz areacontabilitatii, intrepozitiv sinormativ / Manolescu George // *Studii financiare*. – 2006 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.icfm.ro/manolescu2006v2.htm>.; 21. Moonitz M. Why do we need 'postulates' and 'principles'? / Maurice Moonitz // *The Journal of Accountancy*. – 1963. – December. – P. 46. 22. Roman G. Accounting – a Normative Representation of Economic Reality? / Gianina Roman // *Acta Universitatis Danubius*. – 2010. – No. 2. – P. 98–105. 23. Rutherford B. *Financial reporting in the UK. A history of the Accounting Standards Committee, 1969–1990* / Brian A. Rutherford. – Oxon: Routledge, 2007. – 438 p. 24. Salvary S.W. Some conceptions and misconceptions on reality and assumptions in financial accounting / Stanley Salvary // *The Journal of Applied Business Research*. – 1997. – Vol.13, No.1 – P. 69–82. 25. Solomons D. The politization of accounting / David Solomons // *Journal of accountancy*. – 1978. – November. – P. 65–72. 26. Sottoriva C. *Regards and Views to Accounting Standards-setting* / Claudio Sottoriva, Akbar Javadian Kootanaee, Shahab Ghorbani Kootanee, Zahra Ahangar Solehboni, K. Nagendra Babu // *International Journal of Economics, Business and Finance*. – 2013. – Vol. 1, No. 4. – P. 71–79. 27. Stamp E. *Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics?* / Edward Stamp // *Abacus*. – 1981. – Vol. 17. No. 1. – P. 13–27. 28. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 Conceptual Framework for Financial Reporting (a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2)*. – Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, 2010. – 32 p. 29. Sterling R.R. *Toward a Science of Accounting*. Scholars Book Co. – Houston, Texas. 1979; 30. Tan J.K. *The effect of multidimensional information presentation on the effectiveness and efficiency of a spatial accounting judgment* / John K. Tan. A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy School of Accountancy College of Business Administration University of South Florida, 2008. – 305 p. 31. Tinker T. *The accountant as partisan* / Tony Tinker // *Accounting, organizations and society*. – 1991. – Vol. 16., № 3. – P. 297–310. 32. Watts R.L. *Towards a positive theory of the determination of accounting* / Ross Watts, Joel Zimmerman // *The Accounting Review*. – 1978. – Vol. 53, № 1. – P. 112–134. 33. Wolk H.I. *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Sixth edition.* / Harry I. Wolk, James L. Dodd, Michael G. Tearney. – Mason: South-Western, 2004. – 721 p. 34. Wolk H.I. *Accounting Theory: a conceptual and institutional approach, 5 th. edition* / Harry I. Wolk, Michael G. Tearney, James L. Dodd. – Ohio: South-Western College Publishing, 2001. – 761 p. 35. Woods M. *Fair Value Accounting* / M. Woods [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.accaglobal.com/members/publications/accounting_business/archive_by_topic/i_a_s/2004/2253115; 36. Zeff S. *Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles* / Stephen Zeff // *The CPA journal*. – 2005. – Vol. 75. No. 1. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf>.