

References:

1. Buchanan J. Works : trans. from English / J. Buchanan // Series: Nobel laureates in economics. – М. : Alpha Taurus, 1997. – V. 1. – 556 p.
2. Arrow K. J. Collective Choice and Individual Values / Arrow K. J. – М., 2004. – 204 p.
3. Olson M. The Logic of Collective Actions: Public Goods and the Theory of Groups : trans. from English / Olson M. – М. : Economic Initiatives Foundation, 1995. – 165 p.
4. North D. Violence and social orders. Conceptual framework for the interpretation of the written history of mankind / North D., Wallace D., Weingast B. – М., 2011. – 480 p.



УДК 657;339.3

О. М. Вакульчик, доктор економічних наук,
завідувач кафедри обліку, аудиту та економічного
аналізу Університету митної справи та фінансів
В. Г. Васильєва, кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту та економічного
аналізу Університету митної справи та фінансів

**УДОСКОНАЛЕННЯ КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ
У ПРОЦЕСІ АДАПТАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ**

Розглянуто проблемні питання розвитку бухгалтерського обліку в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. Розкрито основні переваги міжнародних стандартів фінансової звітності. Досліджено концептуальні основи та стандарти формування фінансової звітності підприємств в Україні та обґрунтовано необхідність їх адаптації до міжнародних стандартів.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності; національні стандарти бухгалтерського обліку; конвергенція; адаптація; концептуальна основа.

Revealed the problems of accounting in the current conditions of globalization processes in the world economy. The basic advantages of international accounting standards were anglicized. Studied conceptual framework and standards of financial reporting enterprises in Ukraine and the necessity of their adaptation to international standards.

Key words: international financial reporting standards; national accounting standards; convergence; adaptation; conceptual framework.

Постановка проблеми. Інтеграція України до європейської спільноти є складним і тривалим процесом, але вже нині українські суб'єкти господарювання вимушені працювати за правилами, що диктують євроринок та сучасні економічні відносини.

Актуальна модель розвитку бухгалтерського обліку в Україні – трансформація його методології згідно з міжнародними стандартами із застосуванням важелів державного регулювання. Реалізація поставлених завдань щодо реформування бухгалтерського обліку відбувається відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р.

© О. М. Вакульчик, В. Г. Васильєва, 2015

№ 911-р “Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні” [1]. Так, публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії, а також підприємства, що провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, зобов’язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами. Підприємства, крім тих, що зазначені вище, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової та консолідованої звітності.

Відповідно до ст. 12 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2] для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать основним положенням цього Закону. Отже, з упровадженням системи Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у вітчизняну облікову практику одночасно зберігається також обов’язкове ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності згідно з вимогами вітчизняних нормативних документів у цій сфері, а саме національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Слід також зауважити, що український бухгалтерський облік традиційно орієнтований на податкове законодавство, а вітчизняні підприємства вже багато років стикаються з проблемою необхідності одночасного ведення як фінансового обліку (для цілей фінансової звітності), так і податкового (з метою складання податкової звітності для фіскальних органів). Отже, наразі проблема гармонізації податкового законодавства та фінансового обліку з урахуванням норм міжнародних стандартів в Україні надзвичайно актуальна. За умови наближення податкового законодавства передусім до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та згодом приведення їх до норм міжнародних стандартів стане можливим спрощення процедури адміністрування податків, підвищення якості прогнозування податкових надходжень, установлення прозорих правил оподаткування. Окремим ефектом має бути також зменшення обсягу та трудомісткості облікових процедур і, відповідно, підвищення якості та прозорості інформації, що подається у звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням відповідності національної фінансової звітності підприємств міжнародним вимогам і стандартам приділяли увагу багато провідних науковців, таких як С. Ф. Голов, І. В. Жолнер, В. М. Костюченко, В. С. Лень [3–6]. Дискусійні питання та напрями імплементації Директив ЄС щодо фінансової звітності в нормативну базу України досліджуються у праці А. Озеран [7], аналіз конвергенції міжнародних і національних стандартів обліку здійснено в дослідженні Р. Кузиної [8]. Але визначення пріоритетних напрямів удосконалення концептуальної основи обліку та звітності в Україні та дослідження сфер і рівня розбіжності українських та міжнародних стандартів фінансової звітності залишається у фокусі постійної уваги науковців.

Мета статті – визначити напрями вдосконалення концептуальної основи обліку та звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства Європейського Союзу на основі дослідження розбіжностей національних стандартів бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Стандарти бухгалтерського обліку на національному рівні приймають регулівні органи або професійні бухгалтерські організації окремо в кожній країні. У США такими стандартами є Загальноприйняті принципи обліку (General Accepted Accounting Principles – GAAP), у Великобританії – Закон про компанії, у країнах ЄС – Директиви, у Франції – Норми.

Стандартизують бухгалтерський облік кілька міжнародних організацій. Серед них насамперед – Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО, або International Accounting Standards Committee – IASC), створений у 1973 р. у Лондоні організаціями професійних бухгалтерів Австралії, Канади, Франції, Японії, ФРН, Мексики, Голландії, Великобританії, Ірландії та США. Це цілком незалежний орган, який розробляє міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. З 2000 р. прийнято новий стандарт, згідно з яким індивідуальне

членство було скасовано, а Комітет перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО, або International Accounting Standards Board – IASB).

Для розуміння і практичного застосування стандартів важливе значення має Концептуальна основа фінансової звітності (далі – Концептуальна основа) [9], оновлена редакція якої видана РМСБО у 2010 р. з метою формування методологічної основи складання і подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів.

Концептуальна основа містить виклад основних теоретичних принципів ведення обліку, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення.

Цілі Концептуальної основи:

- допомога в розробці й перегляді міжнародних і національних стандартів, їх гармонізації для зменшення кількості альтернативних облікових трактувань;
- сприяння аудиторам і користувачам інформації в її тлумаченні та формуванні думки про відповідність звітності міжнародним стандартам.

Концептуальна основа виокремлює якісні характеристики корисної фінансової інформації та поділяє їх на дві групи: основоположні та посилювані. Так, до основоположних характеристик належать: доречність, суттєвість і правдиве подання інформації, а до посилюваних – її зіставність, можливість перевірити, своєчасність і зрозумілість. Особлива увага приділяється також підходам до визначення вартісного обмеження на корисну фінансову інформацію. Частково ці якісні характеристики зазначені у новій редакції Національного стандарту бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 07.02.2013 р. [10].

Розроблені в Україні національні стандарти мають відмінності з міжнародними, що приводить до необхідності вивчення, розуміння та застосування і національних, і міжнародних стандартів. Із застосуванням одночасно різних стандартів обліку перехід від фінансової звітності, складеної за національними стандартами, до звітності відповідно до міжнародних вимог можливий на основі використання одного із двох форматів переходу: “трансформація” або “транзакції” (паралельний облік). За результатами порівняння найпоширеніших у світовій практиці способів складання фінансової звітності за МСФЗ метод трансформації пріоритетний з погляду його ефективності. Тим більше, що у процесі зближення норм національних положень і вимог міжнародних стандартів обсяги трансформації зменшуватимуться. Але нині дана методика трансформації фінансової звітності за вимогами МСФЗ передбачає перегрупування облікової інформації та коригування статей звітності, що збільшує трудомісткість облікового процесу та потребує додаткового використання таких шаблонів: Журналу реєстрації коригувань, Журналу реєстрації рекласифікації статей фінансової звітності, Трансформаційного балансу. На відміну від формату трансформації вже готової фінансової звітності, паралельний облік (формат транзакцій) відповідає ситуації, коли одна й та сама господарська операція одночасно відображається як у системі національного, так і в системі стандартів міжнародного обліку, що з погляду достовірності обліку, своєчасності отримання інформації більш коректно.

Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів під час дослідження практики застосування МСФЗ в Україні виявила, що близько 28 % підприємств дотримуються формату “транзакцій” в обліку для формування звітності за МСФЗ, а 72 % – використовують формат “трансформації” звітності.

Зазначимо, що приведення Законів України та інших нормативних актів у відповідність до МСБО та МСФЗ було умовою виконання Угоди про партнерство і співробітництво з Європейським Співтовариством і державами-членами від 14 червня 1994 р. та відповідного закону [11]. Водночас дотепер існують розбіжності з приводу обліку тих чи інших статей фінансової звітності. Визначимо ключові моменти щодо розбіжностей між П(С)БО, що нині застосовуються в Україні [12], та МСФЗ [13] (табл. 1). З досліджених 33 пунктів проведеного аналізу відповідності збігаються 18 пунктів, не збігаються 15. Показник рівня конвергенції (зближення НП(С)БО з МСФЗ) становить: $18/33 \cdot 100 \% = 55 \%$.

**Визначення рівня конвергенції
на основі порівняльного аналізу МСФЗ і П(С)БО в Україні
(– не збігається, + збігається)**

№	Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)	Рівень конвергенції	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в Україні (П(С)БО)
1	2	3	4
1	<i>МСФЗ 1 “Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності”</i>	1) –	–
2	<i>МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”</i>	2) +	<i>П(С)БО 34 “Платіж на основі акцій”</i>
3	<i>МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”</i>	+ / –	<i>П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”</i>
3.1	Метод придбання (п. 4)	3) –	0
3.2	Ідентифікація покупців (п. 6)	4) –	0
3.3	Ідентифікація дати придбання (п. 8)	5) –	0
3.4	Визнання й оцінка придбаних ідентифікованих активів, зобов’язань і непередбачених зобов’язань (п. 10, 15)	6) +	п. 8
3.5	Визнання й оцінка гудвіла (п. 32)	7) +	п. 5
3.6	Період оцінки (п. 45)	8) –	0
4	<i>МСФЗ 4 “Страхові контракти”</i>	9) –	–
5	<i>МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”</i>	+	<i>П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”</i>
5.1	Визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу (п. 6)	10) +	п. 2.1
5.2	Оцінка необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу (п. 15)	11) +	п. 2.9
6	<i>МСФЗ 6 “Розвідка та оцінка запасів корисних копалин”</i>	+ / –	<i>П(С)БО 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин”</i>
6.1	Оцінка при визнанні (п. 8–11)	12) +	п. 2, п. 3.1–3.5
6.2	Оцінка після визнання (п. 12)	13) –	0
6.3	Зміна в облікових політиках щодо видатків на розвідку (п. 13)	14) –	0
6.4	Визначення для перевірки активів рівня розвідки та оцінки на предмет зменшення корисності (п. 18, п. 21)	15) +	п. 3.6
7	<i>МСФЗ 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”</i>	+ / –	<i>П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”</i>
7.1	Значущість фінансових інструментів для фінансового стану та результатів діяльності (п. 7)	16) –	0
7.2	Категорії фінансових активів та фінансових зобов’язань (п. 8)	17) +	п. 5–9
7.3	Оцінка фінансових інструментів (п. 9)	18) +	п. 29, 30
8	<i>МСФЗ 8 “Операційні сегменти”</i>	+ / –	<i>П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”</i>
8.1	Визначення операційного сегмента (п. 5, 11)	19) –	0
8.2	Критерії групування (п. 12)	20) +	п. 6–9
8.3	Відображення у звітності оцінки прибутку або збитку за кожним звітним сегментом (п. 23)	21) +	п. 18–23

1	2	3	4
9	<i>МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”</i>	22) +	<i>П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”</i>
10	<i>МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність”</i>	+ / –	<i>НП(С)БО 2 “Консолідована фінансова звітність”</i>
10.1	Визначення контролю (п. 5–7)	23) +	п. 7
10.2	Владні повноваження (п. 10–14)	24) +	п. 4
10.3	Зв’язок між владними повноваженнями та результатами діяльності (п. 17)	25) –	0
10.4	Облікові вимоги (п. 19)	26) +	п. 2.2
11	<i>МСФЗ 11 “Спільна діяльність”</i>	+ / –	<i>П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”</i>
11.1	Спільна діяльність (п. 4–6)	27) +	п. 3
11.2	Спільний контроль (п. 7)	28) +	п. 3
11.3	Типи спільної діяльності (п. 14)	29) –	0
11.4	Фінансова звітність сторін спільної діяльності (п. 20)	30) +	п. 19
12	<i>МСФЗ 12 “Розкриття інформації про частки участі в інших суб’єктах господарювання”</i>	31) –	–
13	<i>МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”</i>	32) –	–
14	<i>МСФЗ 14 “Відстрочені рахунки тарифного регулювання”</i>	33) –	–
	Загальний рівень конвергенції	55 %	

Основні завдання, що мають виконувати підприємства під час переходу до міжнародних стандартів фінансової звітності на різних етапах цього процесу:

– процес адаптації П(С)БО до МСФЗ викликає необхідність вивчення працівниками (бухгалтерами, управлінцями й аудиторами) підприємства основних положень МСФЗ, а також слідування за постійними змінами у національному законодавстві та розуміння їх;

– одночасне існування П(С)БО та МСФЗ зумовлює необхідність додаткових консультацій персоналу підприємств із професійними організаціями, залучення фахівців для складання фінансової звітності;

– заміна П(С)БО на МСФЗ у випадках, коли підприємство складає фінансову звітність тільки за МСФЗ, виникає необхідність підтвердження кваліфікації бухгалтера та аудитора шляхом складання іспитів та отримання відповідного сертифіката.

До основних переваг формування фінансової звітності можна зарахувати:

- доступність інформації та прозорість суб’єктів ринку;
- можливість одержання кредитного рейтингу від міжнародного агентства;
- можливість одержання кредитів в іноземному банку;
- можливість залучення постачальників-іноземців;
- можливість залучення закордонних клієнтів;
- можливість функціонувати як транснаціональна компанія;
- чітке визначення майнового стану власників підприємства;
- удосконалення контролю з боку органів нагляду за фінансовим станом і діяльністю організацій;

– можливість порівнювати компанії між собою;

– можливість виходу українських підприємств на міжнародні фінансові ринки;

– доступ до значних іноземних інвестицій;

– поступову інтеграцію в європейський економічний простір.

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами незаперечні для більшості її користувачів. Принципи, закладені в порядок формування звітності

згідно з МСФЗ, роблять її більш коректною для аналітики і здатною відобразити істинний майновий стан підприємства, а цінність упровадження МСФЗ важлива не тільки для національних, але й для іноземних інвесторів.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Проведена оцінка сучасного стану і тенденцій розвитку національної системи бухгалтерського обліку в контексті гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності свідчить про те, що українські стандарти тільки наполовину збігаються з МСФЗ (рівень конвергенції становить 55 %). Отже, виникає необхідність подальшої систематизації та гармонізації П(С)БО та МСФЗ з обов'язковим урахуванням положень Концептуальної основи фінансової звітності.

Значний рівень розбіжності між національними та міжнародними стандартами призводить до неузгодженості й термінологічної суперечності, відсутності пояснень статей звітності, зниження інформативності та надійності фінансової звітності, а в цілому – до повного нерозуміння необхідності застосування міжнародних стандартів. За результатами дослідження Ради незалежних бухгалтерів та аудиторів установлено, що для 46 % опитуваних суб'єктів господарювання інформація щодо застосування МСФЗ не зрозуміла. Отже, до перспектив подальших досліджень у даному напрямку необхідно зарахувати розробку єдиних методичних рекомендацій щодо застосування МСФЗ в Україні.

Список використаних джерел:

1. Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс] : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
3. Голов С. Ф. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / за наук. ред. С. Голова. – К. : Арт-МЕДІА, 2005. – 584 с.
4. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. / Жолнер І. В. – К. : НУХТ, 2012. – 335 с.
5. Костюченко В. М. Консолідована фінансова звітність: Міжнародний досвід та практика України : навч.-практ. посібник / Костюченко В. М. – К. : ЦУЛ, 2008. – 528 с.
6. Лень В. С. Фінансовий облік : навч. посіб. / Лень В. С. – К. : ВЦ “Академія”, 2011. – 608 с. (Серія “Альмамастер”).
7. Озеран А. Директива 2013/34/ЄС щодо річної фінансової звітності: дискусійні питання та напрями її імплементації в нормативну базу України / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 5. – С. 2–10.
8. Кузина Р. П(С)БУ и МСФО: анализ конвергенции / Р. Кузина // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 6. – С. 10–20.
9. Концептуальна основа фінансової звітності 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.buhgalter911.com/Res/MSFZ/koncept_MSfZ.pdf
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ МФУ від 07.02.2013 р. № 73.
11. Про Загальнодержавну програму адаптації Законодавства України до Законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс] : Закон України від 18.03.2004 р. № 1629-IV. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
13. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>