

Онищенко В.П.,

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку і аудиту
Чернігівського державного
технологічного університету

НАЦІОНАЛЬНА СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ ТА ЗМІН ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Проаналізовано сучасний стан системи бухгалтерського обліку в Україні, визначено чинники, які впливають на її формування й розвиток. Розглянуто доцільність тотального впровадження МСФЗ в Україні, проблеми їх імплементації з використанням досвіду зарубіжних країн. Внесено пропозиції щодо майбутнього розвитку національної системи бухгалтерського обліку.

The article reviews the current state of accounting in Ukraine, identifies factors that influence its formation and development. The author considers the feasibility of total IFRS implementation in Ukraine, problems with its implementation using the experience of foreign countries. Suggestions for future development of the national accounting system are made.

Ключові слова: національна система бухгалтерського обліку, МСФЗ, гармонізація, П(С)БО.

Необхідність вибору напрямів розвитку системи бухгалтерського обліку України зумовлена зовнішніми (гармонізація національних систем бухгалтерського обліку) та внутрішніми (реформування податкової системи держави) процесами. Фінансова звітність як результат функціонування системи бухгалтерського обліку є важливим джерелом інформації та впливає на інвестиційну привабливість підприємств України, а тому повинна бути прозорою й зрозумілою для будь-яких користувачів. Вважається, що іноземні інвестори звикли до принципів і формату подання даних, визначених Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) чи Загальноприйнятими обліковими принципами США (ГААП). Інтеграція України в сучасний глобалізований економічний простір передбачає врахування даного чинника.

Бухгалтерський облік відіграє велику роль у функціонуванні податкової системи держави, оскільки саме він забезпечує формування інформації в податковій звітності підприємств. Тому дослідження сучасного стану й перспектив розвитку національної системи бухгалтерського обліку є як ніколи актуальним.

Серед вітчизняних досліджень проблем розвитку національної системи бухгалтерського обліку слід відзначити праці Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Н.Г. Горицької, Л.Г. Ловінської, Н.М. Малюги, О.М. Петрука, В.М. Пархоменка. Втім, у зв'язку зі стрімкою динамікою економіки України, появою нових тенденцій її розвитку дана проблематика потребує постійних напрацювань.

Метою статті є пошук і наукове обґрунтування чинників, що впливають на стан національної системи бухгалтерського обліку, та визначення можливих напрямів її розвитку.

Національна система бухгалтерського обліку поєднує два елементи: 1) методологічне, методичне й організаційне забезпечення бухгалтерського обліку; 2) нормативно-правовий регламент.

Нормативно-правовий регламент як елемент системи бухгалтерського обліку розглядається в нормативно-правових документах. Наприклад, Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 № 1706, передбачала приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність із вимогами ринкової економіки й міжнародними стандартами бухгалтерського обліку шляхом законодавчого закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку та формування нормативної бази — положень (стандартів), методичного забезпечення (інструкцій, методичних вказівок, коментарів). Таке розуміння системи бухгалтерського обліку простежується й у інших урядових документах.

На сьогоднішній день регламент системи бухгалтерського обліку для підприємств реального сектору економіки складається з комплексного пакета нормативно-правової бази бухгалтерського обліку, який включає:

- Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996;

- Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419;

- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО);

- форми фінансової звітності, примітки й додатки до річної фінансової звітності;

- План рахунків і спрощений План рахунків бухгалтерського обліку з інструкцією щодо їх застосування;

- реєстри бухгалтерського обліку та методичні рекомендації щодо їх застосування;

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561;

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку виробничих запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2;

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315;

- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88;

- Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69.

У своєму розвитку національна система бухгалтерського обліку пройшла шлях від використання залишків радянської системи бухгалтерського обліку до формування власної, наближеної до міжнародних стандартів, що було зроблено на основі вже згадуваної Програми реформування системи бухгалтерського обліку із

застосуванням міжнародних стандартів. Із 1 січня 2000 р. підприємства перейшли на новий облік із застосуванням П(С)БО. Відбулися істотні зміни в обліку доходів і витрат, виробничої собівартості, позавиробничих витрат, з'явилися нові об'єкти обліку — відстрочені податкові активи й зобов'язання, нові методи списання запасів, звіт про рух грошових коштів, консолідована фінансова звітність, новий План рахунків бухгалтерського обліку.

Напрямок і особливості розвитку національної системи бухгалтерського обліку визначають, зокрема, такі чинники:

— поява нових господарських операцій, облік яких не регулюється достатньою мірою. В 1991 р. це були операції купівлі-продажу готівкової іноземної валюти, лізингу, безготівкового обігу іноземної валюти, вексельного обігу, використання нематеріальних активів та ігрового бізнесу¹. На сьогодні існують цілі сфери бухгалтерського обліку, котрі не мають достатнього методологічного й методичного забезпечення в національному регламенті бухгалтерського обліку, а саме: методика та організація обліку спільної діяльності без створення юридичної особи за договорами простого товариства; методика та організація консолідації фінансової звітності материнського й дочірніх підприємств; застосування методу участі в капіталі при консолідації звітності асоційованих підприємств; особливості галузевого обліку (в страхових компаніях, у житлово-комунальному господарстві, будівництві, торгівлі та інших галузях); порядок обліку специфічних об'єктів обліку (наприклад, прав користування майном, фінансових інструментів, певних видів нематеріальних активів тощо);

— необхідність обліку майна нових власників, котрі з'явилися в результаті приватизаційних процесів у державі. Існує об'єктивна потреба в наданні новим власникам інформації про контрольоване ними майно та прибутки (збитки) внаслідок господарської діяльності. Тому ще в 1993 р. видатний економіст В. Гетьман закликав відмовитися від традиційних підходів до організації бухгалтерського обліку та замінити їх новими, вже апробованими в країнах із ринковою економікою, розробити новий план рахунків та прийняти закон про бухгалтерський облік в Україні². Це стало поштовхом до створення національних стандартів бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів. На сьогодні даний чинник уже не має такого значення, оскільки власник може отримати інформацію про фінансовий стан і результати діяльності контрольованого ним суб'єкта господарювання безпосередньо з внутрішньогосподарської (управлінської) звітності, розробленої за його побажаннями;

— вимоги міжнародних організацій. У 1996—1999 рр. виконання вимог Світового банку щодо реформування національної системи бухгалтерського обліку було обов'язковою умовою надання ним позик Україні. На імплементації МСФЗ наполювали також СОТ і МВФ. Наразі даний чинник не відіграє великої ролі, адже

¹ Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. — К., 1994. — С. 35.

² Гетьман В.Г. Приватизация и проблемы учета в Украине // Бухгалтерский учет. — 1993. — № 4. — С. 23, 24.

наша країна виконала вимоги Світового банку та є членом СОТ, отже, рівень гармонізації вітчизняних П(С)БО з МСФЗ названі організації цілком влаштовує. Втім, прагнення України набути членство (чи асоційоване членство) в ЄС диктує нові умови. Для того щоб українська економіка відповідала світовим тенденціям, розроблених на основі МСФЗ національних П(С)БО не достатньо. Глобалізація світової економіки, посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу вимагають нових підходів до вдосконалення методології розкриття економічної інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання, насамперед емітентів цінних паперів міжнародних фінансових ринків. Так, компанії держав — учасниць ЄС, обіг цінних паперів яких здійснюється на регульованих ринках, відповідно до Регламенту Європейського парламенту й Ради ЄС від 19.07.2002 № 1606/2002, зобов'язані починаючи з 1 січня 2005 р. застосовувати МСФЗ для складання консолідованої фінансової звітності. Тому, згідно із Законом України “Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 18.03.2004 № 1629-IV, бухгалтерський облік компаній визначено однією з пріоритетних сфер, у котрих здійснюється адаптація законодавства України. На основі цього закону була прийнята Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, затверджена рішенням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р, дія якої розпорядженням КМУ від 17.03.2011 № 205-р була подовжена;

— діяльність професійних організацій. Реформи бухгалтерського обліку в 1999 р. сприяли активні дії новоствореної Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ)³. Зокрема, нею розроблені проекти перших стандартів бухгалтерського обліку, запроваджена програма міжнародної професійної сертифікації бухгалтерів СІРА. В наш час кількість таких організацій збільшилася: крім ФПБАУ на сьогодні існують УАСБА (Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів), ФАБФ АПКУ (Федерація аудиторів, бухгалтерів та фінансистів агропромислового комплексу України), УТФА (Українське товариство фінансових аналітиків). Ці організації займаються підготовкою й сертифікацією професійних бухгалтерів за сертифікатами САР, СІРА, АССА. Дані програми ґрунтуються на вивченні обліку згідно з МСФЗ/МСБО. Таким чином, професійні організації пропагують зазначені стандарти та сприяють їх запровадженню. Найактивнішою в цьому плані є ФПБАУ, членами якої перекладено й видано українською мовою МСФЗ, опубліковано посібники з бухгалтерського обліку та фінансової звітності за національними й міжнародними стандартами. На доручення ДКЦПФР, із метою сприяння складанню фінансової звітності за вимогами МСФЗ, членами ФПБАУ розроблено методичку трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСФЗ;

— зміни податкового законодавства. Зміни у вітчизняній системі оподаткування завжди впливали на систему бухгалтерського обліку, що є інформаційною базою для складання податкової звітності. До 1 липня 1997 р. бухгалтерський

³ Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 12. — С. 10.

облік в Україні був тісно пов'язаний із системою оподаткування, законодавство з питань оподаткування безпосередньо регулювало порядок здійснення бухгалтерського обліку. З прийняттям у 1997 р. Закону “Про податок на додану вартість” і нової редакції Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” у бухгалтерську практику ввійшло поняття “податковий облік”, а з ним виникли нові проблеми, пов'язані з підпорядкуванням бухгалтерського обліку фіскальним правилам, а також розбіжністю між обліком доходів і витрат у бухгалтерському обліку та валових доходів і витрат у податковому. З 1 січня 2011 р. набрав чинності Податковий кодекс України, який знову вніс зміни в облік доходів і витрат (наприклад, запровадження принципу нарахування, що вже існує в П(С)БО), крім того, облік доходів і витрат був наближений до правил П(С)БО. Проте відмінності залишилися. Міністерство фінансів України прийняло зміни до національних П(С)БО, щоб дозволити підприємствам використовувати альтернативні облікові підходи щодо деяких об'єктів обліку, котрі відповідають правилам, установленим Податковим кодексом (наказ Міністерства фінансів України від 18.03.2011 № 372).

У результаті дії вищеописаних чинників в Україні сформувалася теперішня система бухгалтерського обліку. Коротко охарактеризувати її особливості можна такими аспектами:

- наближеність до МСФЗ/МСБО з урахуванням особливостей і надбань радянського періоду⁴;
- спрямованість її розвитку на зближення з МСФЗ, що простежується в діях професійних організацій та згадуваній Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні;
- співіснування правил обліку доходів і витрат за податковим законодавством та вимог, визначених П(С)БО.

Аналіз наведених вище чинників показує, що в Україні існує два напрями розвитку регламенту національної системи бухгалтерського обліку — зближення з МСФЗ та адаптація до вимог податкового законодавства. Можливості й необхідність розвитку в цих напрямках потребують ґрунтовного дослідження. Подальше впровадження МСФЗ пов'язане з реалізацією Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Зобов'язання щодо гармонізації вітчизняного законодавства з європейським, а також вимоги до фінансової звітності суб'єктів господарювання, котрі виходять на міжнародні ринки капіталу, є рушійною силою впровадження МСФЗ в Україні. Очікується, що воно забезпечить:

- прозорість і достовірність фінансової звітності суб'єктів господарювання та належну довіру до неї вітчизняних й іноземних інвесторів;
- зближення українського законодавства із законодавством ЄС щодо компаній;
- порівнянність української фінансової звітності зі звітами іноземних компаній;

⁴ Див., наприклад: *Моссаковський В.* Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні // *Бухгалтерський облік і аудит.* — 2003. — № 6. — С. 11; *Ластовецький В. О.* Про бухгалтерську науку і практику // *Вестник бухгалтера и аудитора Украины.* — 2002. — № 1—2. — С. 35.

— поліпшення інформаційного забезпечення корпоративного й державного управління.

При цьому зауважимо, що дані очікування є декларованими, й реальні наслідки впровадження МСФЗ можуть бути зовсім іншими в українських умовах. Одним із проблемних питань, що постає при впровадженні МСФЗ, є роль податкового чинника, адже, по-перше, МСФЗ не придатні для нарахування податків, по-друге, не відомо, чи забезпечить держава належні умови та контроль дотримання МСФЗ, чи не стане їх упровадження формальним. Адже завдання щодо забезпечення прозорості й достовірності фінансової звітності, залучення іноземних інвестицій, удосконалення інформаційного забезпечення корпоративного й державного управління вже ставилися та раніше виступали мотивацією реформи бухгалтерського обліку, проведеної в 1999 р., коли були прийняті національні стандарти бухгалтерського обліку. От лише чи були вони реально досягнуті? Й чи зміниться щось, якщо замість П(С)БО стоятиме МСФЗ?

При впровадженні МСФЗ і визначенні шляхів розвитку національної системи бухгалтерського обліку слід також урахувувати вплив податкового законодавства. На сьогодні в Україні склалася ситуація, коли головні бухгалтери підприємств прагнуть до забезпечення правильності ведення так званого податкового обліку, нехтуючи П(С)БО. Так, перевірка звітності багатьох підприємств, складеної з 2000-го по 2011 р., показала, що при її складанні найчастіше застосовувався так званий податковий метод нарахування амортизації, передбачений тепер не чинним Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, незважаючи на характер отримання економічних вигід від експлуатації об’єктів основних засобів. Із огляду на нове податкове законодавство українські бухгалтери часто не дотримуються положень національних стандартів щодо нарахування резервів і забезпечень, проведення уцінок активів, знаходження приведеної (дисконтованої) вартості заборгованості, а також уникають розрахунку відстроченого податку на прибуток, відстрочених податкових активів і зобов’язань. Окрім того, примітки до звітів не містять усієї обов’язкової інформації. Як зазначає І. Чалий, “деякі проекти із зовнішньої оцінки бізнесу показали, що балансова вартість українських підприємств сильно завищена порівняно з їх реальною ціною. У підсумку, звітність корпорацій невиправдано оптимістична. Насправді стан більшості українських публічних компаній набагато гірший, ніж написано у звітах”⁵.

Практично зневажливе ставлення бухгалтерів до чинних стандартів можна пояснити таким:

— бажанням уникнути появи податкових різниць, тобто різниць між податковим і фінансовим обліком;

— прагненням спростити облік, а також страхом указати в обліку “зайву” для податкової інформацію (це стосується ситуації з розрахунком відстрочених податкових активів і зобов’язань);

⁵ Чалий І. Світові стандарти почекають: [Електр. ресурс]. — <http://pro-u4ot.info>.

— жорсткими санкціями за порушення податкового законодавства (штрафи, пені) та практичною безкарністю при недотриманні вимог П(С)БО для більшості підприємств.

Стосовно останньої причини можна навести такі дані: згідно зі ст. 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення до фінансової звітності неправдивих даних, неподання фінансової звітності тягнуть за собою накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян⁶. Ті самі дії, вчинені протягом року повторно, тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Утім, незважаючи на наявність даної норми, законодавством не визначено, який саме контролюючий орган має слідкувати за дотриманням підприємствами правил ведення бухгалтерського обліку. Адже органи державної податкової служби перевіряють стан бухгалтерського обліку підприємств тільки в частині забезпечення сплати податків. До прийняття Податкового кодексу України фінансова звітність у податкову службу не подавалася та не була об'єктом її перевірки.

Дещо кращою є ситуація щодо фінансової звітності акціонерних товариств: їхні звіти все ж таки підлягають обов'язковому оприлюдненню, втім, є можливість підвищити їх якість через узгоджені дії ДКЦПФР і Аудиторської палати України. Для інших типів підприємств (ТОВ, ПП тощо) за існуючого регламенту національної системи бухгалтерського обліку досягти цього майже нереально. Введення МСФЗ як обов'язкових стандартів для всіх підприємств практично призведе лише до їх формальної імплементації. За нинішнього регулювання й безкарності бухгалтери просто не будуть виконувати їх у повному обсязі, оскільки наразі пріоритетом для них є виконання вимог податкового законодавства та економія власного часу. Яскраво ілюструють дану ситуацію слова С. Голова: “Безпосереднє застосування МСФЗ усіма українськими підприємствами теоретично можливе, але практично не реальне. Як свідчить досвід інших країн, наприклад Румунії та Грузії, відсутність мотивації й відповідної кваліфікації призводить до формального застосування МСФЗ значною частиною підприємств. У результаті їх звітність не є звітністю за МСФЗ”⁷. Тому треба відповісти на запитання, чи необхідно впроваджувати МСФЗ для всіх підприємств, як цього прагнуть деякі дослідники⁸. В будь-якому разі потрібно шукати шляхи розвитку національної системи бухгалтерського обліку в напрямі або подальшого впровадження МСФЗ, або зближення так званого податкового й бухгалтерського обліків, урахування національних особливостей. Хоча в останньому випадку виникнення розбіжностей із МСФЗ є неминучим.

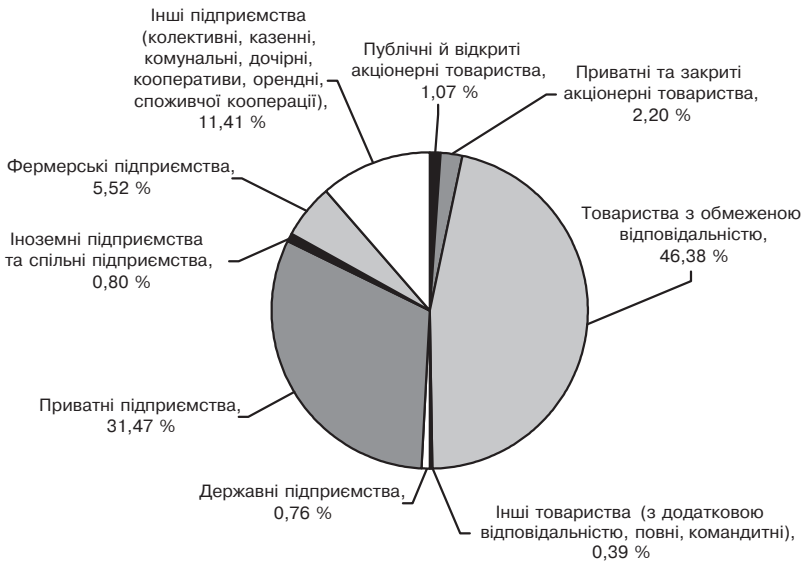
⁶ Кодекс України про адміністративні правопорушення: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/>

⁷ Бухгалтеров Европы волнуют одинаковые проблемы: [Електр. ресурс]. — <http://www.balance.ua/news/detail/12146/>

⁸ Див., наприклад: *Горицкая Н.* Применение МСФО в Украине: [Електр. ресурс]. — <http://www.logolex.com.ua/articles/17/559/>

Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні передбачене обов'язкове складання фінансової звітності й консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами лише для підприємств-емітентів, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банків і страховиків, за власним рішенням інших емітентів цінних паперів і фінансових установ. А якою є частка підприємств, що потребують МСФЗ, у загальній кількості підприємств України? Відповідь на це питання дає рисунок.

Суб'єкти ЄДРПОУ за організаційно-правовими формами господарювання



Джерело: Державний комітет статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

Рис. Поширеність організаційно-правових форм господарювання в Україні у 2010 р.

Аналізуючи дані рисунка, можна дійти таких висновків: загальна кількість суб'єктів господарювання в Україні, котрі потенційно потребують уведення й застосування МСФЗ, становить 3,27% (відкриті, закриті, повні й приватні акціонерні товариства). При цьому їх частка скорочується: порівняно з 2005 р. число відкритих і закритих акціонерних товариств, за даними Держкомстату, зменшилося на 4402 суб'єкта ЄДРПОУ при зростанні загальної кількості всіх таких суб'єктів господарювання на 235 117 одиниць⁹. Можна прогнозувати ще більше скорочення числа акціонерних товариств, особливо закритого (приватного) типу: через складність такої організаційно-правової форми господарювання, як акціонерне товариство (необхідність проведення зборів акціонерів, обов'язки аудит-звітності, вимоги з боку ДКЦПФР), підприємці воліють створювати підприємства

⁹ <http://www.ukrstat.gov.ua>.

в іншій формі чи навіть реорганізувати існуючі акціонерні товариства в ТОВ, командитні товариства тощо. Отже, виходячи з чинної Стратегії база застосування й упровадження МСФЗ в Україні є незначною.

Слід зазначити, що обмеженість упровадження МСФЗ притаманна не тільки Україні. Вона характерна для всіх європейських країн, котрі мають національні бухгалтерські традиції, власну бухгалтерську школу. Наприклад, у Німеччині, за даними Комітету зі стандартів бухгалтерського обліку, лише близько 1300 компаній, акції яких перебувають у лістингу, складають звітність із використанням МСФЗ. Також ці стандарти застосовують компанії, акції яких не перебувають у лістингу, але вони складають консолідовану фінансову звітність. Однак певна фінансова звітність таких компаній усе одно складається на основі національних облікових принципів Німеччини (додаткова фінансова звітність за МСФЗ може складатися також у інформаційних цілях). У 2008 р. майже всі з близько 2,2 млн німецьких компаній не використовували МСФЗ. Таким чином, у Німеччині в обов'язковому порядку ці стандарти застосовує близько 0,1 % зареєстрованих компаній.

Якщо говорити про ЄС у цілому, то, за оцінкою Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, з 2007 р. МСФЗ використовують понад 8000 публічних компаній, акції яких перебувають у лістингу. За даними Євростату, в 2007 р. у ЄС функціонувало 20,9 млн підприємств, отже, в обов'язковому порядку МСФЗ мали застосовувати 0,03 % діючих компаній. При цьому слід враховувати той факт, що ці стандарти орієнтовані на великі корпорації, в першу чергу на публічні компанії, акції котрих котируються на ринку (*listed companies*). Навіть якщо припустити потенційне збільшення числа таких компаній, МСФЗ мають обмежене коло використання. Це знов-таки підтверджують статистичні дані: станом на 1 січня 2009 р. лише 43 800 компаній у ЄС, або 0,2 % від їх загальної кількості, належали до класу великих¹⁰.

На обмеженість застосування МСФЗ указують не тільки вітчизняні, а й зарубіжні дослідники, зазначаючи, що переважна більшість компаній ЄС є не публічними, а приватними, тобто мають іншу правову основу, інші потреби, а тому використання МСФЗ для них далеко не завжди доцільне й обгрунтоване¹¹. До того ж система оподаткування в західних країнах, так само як і в Україні, має значний вплив на ситуацію. Для прикладу, в Німеччині й Франції від приватних компаній обов'язково вимагається звітність за національними стандартами бухгалтерського обліку, оскільки фінансова звітність чи фінансовий облік є основою оподаткування або методики розрахунку прибутку при розподілі його серед засновників і учасників компанії. Для компаній, котрі складають консолідовану фінансову звітність, є вибір, що застосовувати для своїх окремих звітів — МСФЗ чи національні стандарти бухгалтерського обліку. Проте навіть у такому разі компанії звільняються лише від публікації цієї звітності за національними стандартами (складати її вони зобов'язані).

¹⁰ Eurostat: Statistics in Focus, 2008: [Електр. ресурс]. — http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database.

¹¹ Pacter P. International Finance and Accounting Handbook: [Електр. ресурс]. — 3rd ed. — New Jersey, 2003. — P. 16. — <http://books.google.com.ua>.

Дослідження показало, що німецькі підприємства, так само як і українські, визнають домінування податкових правил. Фінансова звітність за німецькими національними стандартами є основою для розрахунку податків, зокрема податку на прибуток. Частина податків, як, наприклад, податок на майно, мають власні методи розрахунку та можуть не ґрунтуватися на показниках фінансової звітності. Більше того, існує принцип подвійної визначеності, згідно з яким певні податкові пільги можна використовувати, тільки якщо ці методи застосовуються також при складанні фінансової звітності. Приміром, прискорена амортизація основних засобів визнається при складанні податкової звітності лише тоді, коли вона застосовується й у фінансовій звітності.

Західні фахівці вказують також на значні витрати компаній, пов'язані з упровадженням МСФЗ. Он-лайн-дослідження, проведене в ЄС, засвідчило, що витрати залежали від обсягу виручки компанії: до 500 млн євро — 0,31 % від виручки; 500—5000 млн — 0,05 %; понад 5000 млн — 0,05 %¹².

Повертаючись до України, зауважимо: те, скільки коштуватиме вітчизняним підприємствам масовий перехід на МСФЗ, важко оцінити. Якщо порівнювати з досвідом Німеччини, то, враховуючи загальний обсяг виручки вітчизняних підприємств у 2009 р. за даними Держкомстату — 2 627 836,3 млн грн (за вирахуванням фінансової діяльності та освіти), отримуємо суму витрат у розмірі від 1313,2 до 8146,3 млн грн. Із огляду на це постає питання доцільності таких витрат, особливо в умовах перебування української економіки на етапі виходу із затяжної кризи 2008 р.

Н. Горицька критикує підхід Мінфіну щодо вибіркового впровадження певних норм МСФЗ, щоб реформа в Україні була проведена з використанням норм міжнародних стандартів, а не шляхом їх прямого впровадження. Втім, як свідчить досвід європейських країн, тотального впровадження МСФЗ у них не було (використання цих стандартів більшістю підприємств країн, котрі задекларували їх повне введення, наприклад Болгарії, Румунії, Грузії, мало формальний характер). Дуже влучно щодо цього висловився І. Чалий: “Зобов'язати вітчизняних бухгалтерів складати фінансові звіти відповідно до міжнародних стандартів — це все одно що вивести на олімпійський старт людину, яка лише вчора так-сяк навчилася триматися на воді. Для початку українських бухгалтерів слід змусити виконувати хоча б національні стандарти обліку”¹³.

У такій ситуації необхідний зважений підхід до впровадження МСФЗ як можливого вектора розвитку національної системи бухгалтерського обліку, визначення кола підприємств, що справді їх потребують. МСФЗ потрібні здебільшого акціонерним товариствам і підприємствам, котрі прагнуть отримати доступ на міжнародні ринки капіталу. Коло таких підприємств в Україні, як показало дослідження, є незначним. Зобов'язувати складати звітність за МСФЗ доцільно лише ті підприємства, щодо яких існує громадський інтерес (фінансові установи, компанії, емітенти

¹² Accounting Standards Committee of Germany: Report on the field tests in Germany regarding the ED-IFRS for SMEs. — April 2008: [Електр. пєсупс]. — <http://www.standardsetter.de>.

¹³ Чалий І. Зазнач. праця.

облігацій, акціонерні товариства). В разі потреби інші підприємства можуть скласти звітність за МСФЗ шляхом отримання послуг із трансформації в аудиторських фірмах або шляхом паралельного ведення обліку.

Отже, впровадження МСФЗ та зміни податкового законодавства — два головних чинники впливу на розвиток національної системи бухгалтерського обліку. Жоден із них не можна недооцінювати, як не можна й надавати перевагу одному перед іншим, адже кожний чинник відповідає національним інтересам України (забезпечення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств, достовірності й об'єктивності їх фінансової звітності, підвищення якості корпоративного управління, наповнення державного бюджету). Тому доцільно поділити суб'єктів господарювання на групи, що потребують різних облікових підходів, установити різні вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності з урахуванням обсягів їхньої діяльності й операцій на ринках капіталів. При цьому більшій частині підприємств, що орієнтовані виключно на вітчизняний ринок, треба дозволити користуватися податковими правилами щодо певних об'єктів обліку та національними П(С)БО. Можливо, слід забезпечити зближення вимог вітчизняних П(С)БО та податкового законодавства, оскільки це дасть змогу спростити методика й організацію ведення бухгалтерського обліку для більшості підприємств України.