

О.А. БОЯРОВА

*(Національний університет біоресурсів і природокористування України,
м. Київ, Україна)*

Н.П. КУЗИК

*(Національний університет біоресурсів і природокористування України,
м. Київ, Україна)*

Оновлення нормативно-правового забезпечення вітчизняного бухгалтерського обліку в умовах запровадження МСФЗ

Стаття присвячена питанням оновлення нормативно-правового забезпечення вітчизняного бухгалтерського обліку в умовах запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності. Здійснено аналітичний огляд оновлених методологічних положень національних стандартів бухгалтерського обліку, переліку показників форм фінансової звітності, а також оцінено результативність законодавчих новацій стосовно підвищення інформативності фінансової звітності. Розглянуто наукові підходи щодо впровадження міжнародних стандартів. В руслі реалізації Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні висвітлено проблемні аспекти та перспективи практичного застосування міжнародних стандартів вітчизняними підприємствами.

Як вважають автори, чергові зміни нормативно-правового забезпечення вітчизняного бухгалтерського обліку носять редакційно-технічний характер та спрямовані на усунення невідповідностей змісту і категорійного апарату міжнародних та вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, а відтак – на максимальне зближення системи обліку й подання фінансової звітності українських підприємств до вимог міжнародних стандартів.

Ключові слова: *нормативно-правове забезпечення, фінансова звітність, Міжнародні стандарти фінансової звітності, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.*

Е.А. БОЯРОВА

*(Національний університет біоресурсів і природопользования Украины,
г. Киев, Украина)*

Н.П. КУЗЫК

*(Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины,
г. Киев, Украина)*

Обновление нормативно-правового обеспечения отечественного бухгалтерского учета в условиях введение МСФО

Статья посвящена вопросам обновления нормативно-правового обеспечения отечественного бухгалтерского учета в условиях внедрения Международных стандартов финансовой отчетности. Осуществлен аналитический обзор обновленных методологических положений национальных стандартов бухгалтерского учета, перечня показателей отдельных форм финансовой отчетности, а также оценено результативность законодательных новаций относительно повышения информативности финансовой отчетности. Рассмотрены научные подходы к внедрению международных стандартов. В русле реализации Стратегии применения Международных стандартов финансовой отчетности в Украине освещены проблемные аспекты и перспективы практического применения международных стандартов отечественными предприятиями.

Как считают авторы, очередные изменения нормативно-правового обеспечения отечественного бухгалтерского учета носят редакционно-технический характер и направлены на устранение несоответствий

содержания и категориального аппарата международных и отечественных стандартов бухгалтерского учета, а следовательно ориентированы на максимальное сближение системы учета и представления финансовой отчетности украинских предприятий к требованиям международных стандартов.

Ключевые слова: нормативно-правовое обеспечение, финансовая отчетность, Международные стандарты финансовой отчетности, национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учета.

O.A. BOYAROVA

(National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine,
Kyiv, Ukraine)

N.P. KUZYK

(National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine,
Kyiv, Ukraine)

National Accounting Regulatory Support Update upon IFRS Introduction

The Article covers issues of updating regulatory background of national accounting upon implementation of the International Financial Reporting Standards. The analytical review of updated methodological provisions in national accounting standards has been done, the list of financial statements particular forms indicators has been observed and efficiency of legislative innovations for enhancing financial statements information value has been estimated. The scientific approaches to introduction of the International Standards have been considered. In the context of the Strategy towards the International Financial Reporting Standards implementation in Ukraine the problem aspects and prospects of practical application of the International Standards in national business has been highlighted.

According to the authors, further changes to domestic accounting regulation are to be of editorial and technical kind and aimed at eliminating inconsistency between the content and categorical apparatus in international and national accounting standards, and thus, focused on the maximum convergence of Ukrainian accounting and financial reporting requirements to international standards.

Keywords: regulatory support, financial reporting, International Financial Reporting Standards, National Accounting Provisions (Standards).

Постановка проблеми. Глобалізаційні процеси, які в світовому масштабі охопили усі сфери господарського життя, сьогодні визначають і напрямок розвитку бухгалтерського обліку на міжнародному рівні, так і в Україні зокрема. Формуються і поглиблюються Стандарти міжнародного права, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів та інші формальні інститути. Робляться спроби приведення фінансової звітності вітчизняних підприємств у відповідність до міжнародних стандартів.

Національна система обліку та звітності за останні роки зазнала чималих змін. Її реформування на основі впровадження міжнародних принципів та стандартів тривалий час було й тепер залишається ключовою темою науково-практичних дискусій та обговорень. Запровадження МСФЗ у вітчизняну систему бухгалтерського обліку підприємств відбувається досить повільно та неефективно, що й обумовлює актуальність вивчення цієї проблеми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні питання стандартизації бухгалтерського обліку в Україні за вимогами МСФЗ в різні періоди розкривали у своїх дослідженнях М. Білуха, Ф. Бутинець, С. Голов, Н. Горицька,

В. Жук, Г. Кірейцев, М. Кужельний, Н. Малюга, Є. Мних, В. Пархоменко, О. Петрук, В. Сопко, Н. Ткаченко, В. Швець та інші науковці. Концептуальні основи міжнародної системи обліку та звітності досліджували також зарубіжні вчені: Дж. Вейгант, Я. Вільямс, Х. Гернон, Х. Грюнінг, Ж. Дішар, Б. Нідлз, Я. Соколов, О. Соловійова, Т. Уорфілд, Л. Чайковська, О. Чипуренко та інші. Більшість наукових досліджень присвячені проблемі достовірності показників фінансової звітності, яка складається за вимогами МСФЗ. Однак питання розкриття облікової інформації у фінансовій звітності агропромислових підприємств складеній за МСФЗ, залишаються маловивченими й потребують подальшого дослідження як в теоретичному, так і в практичному плані.

Метою дослідження є аналітичний огляд оновлених методологічних положень національних стандартів бухгалтерського обліку, показників окремих форм фінансової звітності для оцінки результативності законодавчих новацій в руслі практичної реалізації Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, а також підвищення інформативності вітчизняної фінансової звітності.

Вклад основних результатів дослідження. Як вважає значна частина науковців [5, 8, 10] головною

Бухгалтерський облік

метою запровадження МСФЗ є забезпечення зіставності фінансової інформації різних господарюючих суб'єктів, яка необхідна насамперед інвесторам. На наш погляд, такий підхід є досить вузьким. За своєю суттю він відображає лише інформаційну функцію обліку. Однак процес стандартизації, яким передбачається встановлення єдиних правил ведення обліку на національному та міжнародному рівнях, передбачає реалізацію більш глобальних завдань. Підтвердженням цьому є думка проф. Г.Г. Кірейцева про те, що першочерговою й актуальною проблемою виступає забезпечення реалізації науково-пізнавальної, соціальної, інформаційної, регулюючої, контрольної та прогностичної функцій системного бухгалтерського обліку [11, с. 39]. Окрім того, вчені-економісти у своїх наукових дослідженнях стверджують про існування тенденцій до універсалізації облікових змін без врахування ментальності нації, її традицій, мови, рівня освіти, специфіки діяльності. Практично не врахованими залишаються й рівень розвитку національних продуктивних сил, економічних, соціальних та правових відносин. Такі проблемні питання неодноразово піднімалися у наукових доповідях професорами Г.Г. Кірейцевим та В.М. Жуком [9; 11], якими доведено, що врахування інституціонального підходу є необхідним і беззаперечним. Останній передбачає необхідність вмілої адаптації запозичених нововведень у розвиток практики вітчизняного бухгалтерського обліку. Разом з тим, окремого обговорення вимагає необхідність врахування галузевої специфіки обліку підприємств агропромислового розвитку. Орієнтуючись, знову ж таки, на зарубіжний досвід, зокрема на особливості застосуванні загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP US) та аудиту (GAAS) у США варто відмітити існування окремого «Керівництва з аудиту та бухгалтерського обліку: сільськогосподарські виробники та сільськогосподарські кооперативи» [12], що підготовлене Спеціальним Комітетом Агробізнесу Американського Інституту Сертифікованих Публічних Бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA). Визначення специфічної методології побудови обліку сільськогосподарської діяльності має місце і в МСФЗ, що підтверджується існуванням МСБО 41 «Сільське господарство», національний аналог якого - П(С)БО 30 «Біологічні активи» так і не знайшов повного практичного втілення у вітчизняній обліковій практиці сільськогосподарських підприємств.

Україна вже зробила кроки в напрямі переходу на МСФЗ. Ще в 2007 році Постановою Кабінету Міністрів України схвалено Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, яка спрямована на вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, підвищення її рівня прозорості з врахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства Європейського Союзу [4]. Зміни, внесені у 2012 році до Закону України «Про

бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» стосовно складання фінансової та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, підтверджують поступове впровадження МСФЗ у вітчизняну облікову систему.

Хоча реформування облікової системи і має позитивні сторони, проте супроводжується виникненням проблемних питань практичного застосування МСФЗ. Вважаємо, повне впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні – питання часу. Підтвердженням цьому є розробка та введення в дію у 2013 році НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а також поступове внесення ряду змін до національних стандартів, що наближує їх змістову частину до міжнародних, а відтак нівелює окремі розбіжності між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською. Хоча національні стандарти розроблені на основі відповідних МСФЗ, проте облік окремих об'єктів все ж має певні відмінності згідно з міжнародними та національними стандартами [7]. Йдеться про відмінності у назвах окремих статей звітів, порядку подання суттєвих і несуттєвих статей звітності, періоді складання звітності й порядку наведення порівняльної інформації.

Першими в Україні почали складати фінансову звітність за міжнародними стандартами банки. В подальшому перелік таких суб'єктів господарювання розширився, зокрема з 01.01.2012 р. для складання фінансової та консолідованої фінансової звітності міжнародні стандарти застосовують:

- в обов'язковому порядку - публічні акціонерні товариства, банки, страховики;
- добровільно - інші підприємства (суб'єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування міжнародних стандартів [2].

Підприємства, які здійснюють надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) обов'язково складають фінансову та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами починаючи з 1 січня 2013 року. Також з 1 січня 2014 року фінансову та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами складатимуть підприємства, які провадять допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010).

Іншим суб'єктам господарювання (окрім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності та які у перспективі все ж планують вихід на міжнародний ринок, доцільно не зволікати та активізувати роботу щодо формування звітності за МСФЗ, оскільки останні є одним із головних та найбільш оптимальних інструментів підвищення прозорості та зрозумілості інформації

про підприємство, в першу чергу, для іноземних інвесторів.

Окремі науковці стверджують, що звітність, представлена за вимогами МСФЗ, відрізняється високою інформативністю. Зокрема, Г.В.Верига, відмічає про необхідність застосування МСФЗ як надійної та зіставної основи для оцінки фінансових результатів діяльності та фінансового стану, неможливість без них здійснення порівняльного аналізу, підкреслюючи достовірність та зрозумілість фінансової інформації [6]. Однак така думка є дискусійною, оскільки використання окремих стандартів базується на професійному судженні бухгалтера та передбачає багатоваріантність вибору методів, підходів до розкриття інформації, що, усе-таки, ставить питання прозорості звітної інформації під сумнів та важко сприймається вітчизняним бухгалтером-практиком.

Власнику (керівнику) підприємства варто визначитись із стратегією впровадження МСФЗ. Існує два основних підходи до вирішення зазначеного питання: трансформація бухгалтерської звітності (звітність, складена за національними стандартами, в кінці періоду коригується відповідно до вимог МСФЗ) та конверсія (ведення обліку паралельно за національними та міжнародними стандартами) [8, с. 144–145].

Підтримуємо думку В.М. Жука щодо визнання за концептуальну основу побудови бухгалтерського обліку в умовах глобалізації «... узгоджене зближення національних та міжнародних систем бухгалтерського обліку до єдиних Всесвітніх стандартів фінансової звітності (або оновлених МСФЗ), котрі визначатимуть єдині принципи, загальні підходи в галузі бухгалтерської науки, практики та професії» [9]. Такий підхід підтверджується і практикою міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку.

Для забезпечення достовірності інформації та правильності її відображення у діючих формах звітності підприємств на законодавчому рівні усунуто окремі невідповідності між Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та діючими формами фінансової звітності. Так, в червні 2013 року Міністерство фінансів України прийняло наказ № 627 «Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» (далі - наказ № 627) [3], що спрямований на забезпечення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, у тому числі й сільськогосподарських, та гарантують і захищають інтереси користувачів звітності.

Зазначеним наказом внесено численні зміни до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», до сімнадцяти інших П(С)БО, Плану рахунків та Інструкції з його застосування (оновлення назвали майже десять рахунків, окремі рахунки кардинально

змінили своє призначення, для інших – розширено спектр їх застосування).

Зі складу діючого Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) вилучено показники надзвичайних доходів і витрат. Зникнення «надзвичайних» показників із системи звітування означає, що діяльність підприємства не варто класифікувати на звичайну та надзвичайну. Відповідно ці показники та рахунки 75 «Надзвичайні доходи», 794 «Результат надзвичайних подій», 99 «Надзвичайні витрати» виключено з усіх стандартів, з Плану рахунків та з Інструкції з його застосування. Через це також скасовано розподіл податку на прибуток на два субрахунки - 981 та 982. Таким чином, бухгалтерам агропромислових підприємств доцільно розробити робочий план рахунків, який врахує усі нововведення, а головне - допоможе оперативно скласти звітність за МСФЗ для тих, хто зобов'язаний це зробити або прийняв самостійне рішення щодо складання звітності за міжнародними стандартами.

Наказом № 627 внесено зміни і до п. 12 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», які передбачають віднесення авансових платежів з податку на прибуток не до статті «аванси видані», а до статті «дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом». На наш погляд, враховуючи економічну сутність самої операції, це питання є дискусійним.

Не минули зміни й П(С)БО 11 «Зобов'язання», які стосуються забезпечень. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 у формі Балансу забезпечення відображаються у складі довгострокових та поточних зобов'язань. Забезпечення розглядаються не як окремих тип зобов'язань, а як різновид поточної чи довгострокової заборгованості. Однак для обліковців-аграріїв не уточнено методу визначення відповідних новацій. Внесено зміни до П(С)БО 11 «Зобов'язання» і в частині формування резерву відпускних, а саме визначена наступна методика: сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Серед вітчизняних підприємств вагому частку складають малі підприємства, які формують та подають свою звітність за П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Наказом № 627 внесено низку змін також і до П(С)БО 25. Сьогодні малі підприємства, які користуються МСФЗ, повинні звітувати за формами, визначеними в НП(С)БО 1. Суб'єкти малого підприємництва, які не застосовують МСФЗ, звітують за звичними їм формами та правилами, прописаними в П(С)БО 25. Слід зауважити, що концепція обліку та фінансової звітності, розроблена Міжнародною радою бухгалтерських стандартів, першочергово була зорієнтована на задоволення потреб глобальних

Бухгалтерський облік

виробництв [11]. Однак процес формування звітності за міжнародними стандартами для суб'єктів малого підприємництва також розпочався і, на наш погляд, буде відбуватись на високому рівні за умови розробки різного рівня допоміжних документів від відображення операцій в бухгалтерській документації, на рахунках бухгалтерського обліку і до звітності, складеній за міжнародними вимогами.

Висновки. Можна з впевненістю стверджувати, що тенденції міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку в сучасних умовах є незворотними і очевидними. Однак, цей процес є достатньо складним і не може бути реалізований за короткий період часу, адже потребує від бухгалтерської спільноти фундаментальних професійних знань, знань змістовних положень міжнародних стандартів, вміння правильно застосовувати методологічний інструментарій міжнародних стандартів та вітчизняної нормативно-правової бази на практиці.

Оновленнями, внесені Наказом № 627, не передбачається радикальних змін у методології ведення бухгалтерського обліку. Чергові зміни та корективи нормативно-правового забезпечення вітчизняного бухгалтерського обліку носять редакційно-технічний характер та спрямовані на усунення невідповідностей змісту та категорійного апарату міжнародних та вітчизняних стандартів обліку, а відтак – на максимальне зближення системи обліку та подання фінансової звітності українських підприємств до вимог міжнародних стандартів.

4 Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансових звітів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
2. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності: Лист Національного банку України, Міністерства фінансів України, Держстатистики України від 07.12.2011 р. № 12-208/1757-14830, № 31-08410-06-5/30523, № 04/4-07/702 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1757500-11>.
3. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства Фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р.

№ 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1242-13>.

4. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007.p>.

5. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення: [монографія] / [С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінко та ін.]; за ред. С.С. Герасименка. – Суми: ДВНЗ "УАБСНБУ", 2010. – 162 с.

6. *Верига Г.В.* Складання звітності за МСФЗ як засіб підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств / Г.В. Верига, Т.М. Кондрашова // Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України. Серія «Економіка». – 2009. – Вип. 122. – С. 298-309.

7. *Гуляев Н.С.* Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах / Н.С. Гуляев, Л.Н. Ветрова. – М.: КНОРУС, 2004. – 144 с.

8. *Діділовський О.М.* Проблеми та перспективи застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О.М. Діділовський // Міжнародний збірник наукових праць. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – Вип. 1(19). – С. 142-146.

9. *Жук В.М.* До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 10. – С. 16-22.

10. *Картузова Т.В.* Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності / Т.В. Картузова, О.М. Яворська // Національний лісотехнічний університет України. – 2010. – № 20.9. – С. 176-180.

11. *Кирейцев Г.Г.* Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: [научный доклад] / Г.Г. Кирейцев. – [изд. 2-е, перераб. и доп.] – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.

12. *Audit & Accounting Guide: Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives.* – With conforming changes as of May 1, 2008 – American Institute of Certified.