

УДК 657

Г. М. Курило

к. е. н., Ph. D., доцент

*Національна академія статистики,
обліку та аудиту*

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИНЦИПІВ УКРАЇНСЬКИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Розвиток ринкових відносин, установлення довгострокових торговельних зв'язків, створення, все частіше, підприємств з іноземним капіталом і вихід цінних паперів на міжнародний ринок потребує усунення перешкод у зрозумінні закордонними партнерами інформації, що міститься у фінансовій звітності українських підприємств-партнерів.

У бізнесовому та професіональному світі визнано, що в найбільшому ступені відповідає ринковій економіці система фінансової звітності, висвітлена міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Вона забезпечує ринок корисної, зрозумілої широкому колу зацікавлених осіб-користувачів фінансової інформації, дозволяє по новому, ефективно будувати управління підприємством, є важливої складової якісного корпоративного управління підприємством.

Постановка проблеми. Незважаючи на наявність однакових поглядів щодо варіантів облікових політик, застосування яких дозволено відповідно українських та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, їх використання на практиці здебільше ґрунтується на різних основопологаючих принципах, теоріях і цілях. Розбіжності між національною системою бухгалтерського обліку і МСФЗ призводять до вагомих відмінностей між фінансовою звітністю українських суб'єктів господарювання та фінансовою звітністю компаній західного світу. Фінансова звітність, підготовлена й складена за вимогами МСФЗ, використовується як інвесторами, різними суб'єктами господарювання і фінансовими інституціями так і державними органами управління та статистики, поряд із фінансовою звітністю складеною відповідно до НП(С)БО. Однак враховуючи факт того, що ці групи користувачів мають різні

інтереси і відмінні потреби в інформації, **принципи**, покладенні в основі складання фінансової звітності мають різні вектори. Цим фактором, в основному, обумовлено **актуальність** даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженню питань конвергенції різних національних облікових систем з метою гармонізації їх, наближення до однакових критеріїв підготовки й складання фінансової звітності, показники які дали б можливості характеризувати фінансовий стан будь-якого суб'єкта економічної діяльності однозначно, без «полі тлумачення» їх, займалися і займаються такі відомі вчені-економісти, як: Д. Александер, Н. Бондарчук, С. Голов, В. Єфіменко, Л. Нападовська, В. Пархоменко, О. Петрук, М. Пушкар та інші.

Звітність складена згідно норм міжнародних стандартів фінансової звітності, вважається такою, що містить правдиву, прозору й неупереджену інформацію про фінансове становище підприємства, його результатів діяльності та рух грошових коштів. Враховуючи цей фактор, метою даного дослідження є аналіз процесу реформування української системи бухгалтерського обліку й звітності відповідно з міжнародними стандартами фінансової звітності у світлі інтеграційних економічних процесів.

Виклад основного матеріалу. Перед усім, звернемо нашу увагу на дослідження **принципів складання фінансової звітності** як її основопологаюча методологічна база.

Концепція бухгалтерського обліку в ринкової економіки України досить широко трактує мету складання фінансової звітності за правилами МСФЗ, акцентуючи увагу на те, що звітність, перед усім, повинна відповідати інтересам внутрішніх користувачів, а потім зовнішньо зацікавленим користувачам для прийняття рішень. Беззаперечно, такий підхід щодо визнання цієї складної мети є значущим кроком у бік МСФЗ, хоча варто підкреслити, що на практиці, складаючи фінансову звітність, реально переслідуються інші цілі, зокрема – фіскальні [3]. Ми погоджуємося цілком з таким ствердженням, бо це є незаперечним фактом.

Наприклад, одним з принципів, що є обов'язковим за МСФЗ, але який не завжди застосовується в національній системі обліку, є принцип пріоритетності економічного змісту над юридичною

формою представленої фінансової інформації (При чому це стосується не лише обліку, а й статтях фінансової звітності). У відповідності до МСФЗ зміст операцій або інших подій не завжди відповідає тому, яким воно представляється на підставі їх юридичної або відображеної в обліку вигляді. Відповідно з національної системи обліку й звітності, операції, як правило, обліковуються суворо у відповідності до їх юридичної форми, без врахування економічної сутності операції.

Іншим головним принципом міжнародних стандартів обліку є відображення витрат. Міжнародні стандарти рекомендують слідкувати, дотримуватися принципу відповідності, згідно з яким витрати відображуються в періоді, коли очікується отримання доходу заради якого вони були здійснені. В українських стандартах, начебто, діє цей же принцип. У той же час є випадки, коли витрати визнаються витратами періоду і відображуються у фінансової звітності, без прив'язки до очікуваних доходів. Наприклад, усі адміністративні витрати, витрати на збут, незалежно від факту одержання (нарахування) чи ні будь-якого доходу визнаються витратами періоду, при наявності документального підтвердження їх. Тобто, вони не мають відношення до доходів підприємства. І, таким чином, неможливо за суттю, оцінити ефективність даного принципу, дати оцінку якості звітної інформації. У цьому випадку діє «балансовий спосіб» згідно з яким, переліченні витрати відображуються як в обліку так і в фінансової звітності у тому періоді, коли вони виникли.

З нашої точки зору, для співвідношення доходів і витрат, логічніше було б назвати його принципом нарахування доходів і витрат.

Наступним, не менш, важливим принципом за МСФЗ є суттєвість. Норми цього принципу припускають, що пропуски або перекручення (спотворення) інформації щодо будь-якій статті є суттєвими, якщо вони окремо або в сукупності можуть вплинути на економічні рішення, прийняті користувачами на підставі звітної інформації. При чому суттєвість залежить від величини і характеру статті, інформація про яку було пропущено або спотворено і, оцінена в контексті супутніх обставин. Визначальним фактором може бути як величина так і характер статті, окремо або в сукупності, або в симбіозі того й іншого. Суттєвість має значення

при визначенні місце розміщення такої інформації: стаття може бути достатньо значущою для розкриття інформації про неї безпосередньо у фінансовій звітності або ж достатньо бути наведеною у Примітках до фінансовій звітності, або/чи лише в пояснювальній записці. Все залежить від професійного судження спеціаліста-бухгалтера. Тут доречно відмітити, що за українськими П(С)БО, - суттєвість є умовою визнання або невизнання об'єктом статті фінансової звітності, а не принципом. І, якщо за МСФЗ наводяться конкретні приклади застосування принципів, характеристик та умов визнання активів, капіталу, зобов'язань і статті звітності, то в національних П(С)БО вони відсутні. У НП(С)БО 1 наводиться тільки їх трактування як категорія, не більш того. Таким же чином, можемо аналізувати якість тлумачення кожного принципу і сферу їх застосування у національних стандартів. Але це нічого не змінить.

Загалом перелік принципів встановлені українськими нормативно-правовими актами співпадає з переліком наведеним у Концептуальних основах фінансової звітності [3], однак їх тлумачення в українському законодавстві, на відмінну від МСФЗ, є одностороннім, без приведення варіантів, прикладів їх використання на практиці. Без акцентування їх значущості в процесі обліку і складання фінансової звітності. Це по-перше. По-друге, у міжнародних стандартів показано взаємозв'язок і взаємозалежність між принципами, вимогами (якісними характеристиками) та оцінкою, чого немає в національних положеннях. І, як наслідок, кожен дослідник, бухгалтер, користувач залежно від свого бачення виносить своє судження щодо об'єкту обліку або/чи статті звітності. Наприклад за МСФЗ, згідно із принципом «обачності» підприємство під час складання балансу може використати або первісну вартість або/чи справедливую вартість у якості «доцільної (доречної)» вартості. Такого поняття і такого права немає в жодному українському П(С)БО, крім складання консолідованого Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» [5] (для підприємств, що складають фінансову звітність згідно МСФЗ).

По-третє, за МСФЗ, суттєвість і згортання, вважаються принципами, за національними П(С)БО – вимогами, а щодо згортання, то цей термін відсутній як в складі принципів так і в складі критеріїв. Причому, що для НП(С)БО є якісними

характеристиками для МСФЗ – фундаментальними загальноприйнятими критеріями. Виходить, що крім якісних критеріїв повинно бути ще якісь загальні критерії!? Тобто для якісної організації і ведення обліку та складання фінансової звітності українським суб'єктам господарювання важко орієнтуватися у всій колізії невідповідностей. Адже не всі суб'єкти господарювання застосовують норми МСФЗ у своїй бухгалтерській практиці.

Узагальнюючи досліджений матеріал зазначимо. В Україні принципи бухгалтерського обліку сформульовані в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) і Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1,5] та Наказі про облікову політику (кожного суб'єкта господарювання), на відмінність від МСФЗ, де в кожному стандарті підкреслюються, які принципи, вимоги та критерії слід застосовувати. Існують труднощі з реалізацією продекларованих принципів на практиці. Це одна з основних проблем, яка поки що залишається невирішеною до теперішнього часу.

Висновки та перспективи подальших розробок. Резюмуючи відмінності в основних принципах підготовки фінансової звітності відповідно з МСФЗ і національними П(С)БО, нами сформульовані наступні тези:

- * Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» основними завданнями бухгалтерського обліку та звітності, крім формування повної та достовірної інформації, є забезпечення інформацією, необхідної для контролю над дотриманням законодавства, відповідністю норм і упередження негативних результатів діяльності суб'єкта господарювання [1].

- * В українській практиці принципи розкриті менш детально, а ніж в МСФЗ (можна сказати, що вони взагалі не розкриті. Кожен користувач розкриває їх сутність в залежності від свого професіоналізму).

- * У національній обліковій практиці присутні допущення (принципи), не притаманні МСФЗ.

* Структура принципів в українському законодавстві не відповідає МСФЗ (наприклад, обмеження доречності (суттєвості) і надійності (достовірності) сформульовані як якісні характеристики) та не представлена в логічному і послідовному порядку ні в одному, окремо взятому, українському нормативному акті.

* Присутні відмінності у термінології.

На теперішній час для вирішення даної проблеми, ми вважаємо за необхідним підвищення якості методологічного рівня національної системи обліку й звітності, якщо хочемо, дійсно, інтегруватися у світову систему обліку і звітності.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями.— Режим доступу: <http://www.rada.kiev.ua>.
2. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика [Текст]: навчальний посібник/ В.С. Лень, В.В. Гливенко.— 4-е вид.— Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2012.— 747с.
3. МСФЗ [Електронний ресурс]//Міністерство фінансів України: [сайт].- Режим доступу: <http://www.msfd.minfo.gov.ua>.
4. МСБО 1 «Подання фінансової звітності».— Режим доступу: <http://www.minfo.gov.ua>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.msfd.minfo.gov.ua>.
6. Пархоменко В. Євроінтеграція бухгалтерського обліку/ В. Пархоменко// Бухгалтерський облік і аудит.- № 8.— 2014.— С. 3 - 4.
7. Цветкова Н.М. Методологічні питання формування звітності за міжнародними стандартами// Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: Збірник наукових праць НАСОН.- 2014. - №2(13).— С. 218 – 227.
8. www.theiirc.org.