УДК 657

РОЗВИТОК НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ ВИМОГ: НАСЛІДКИ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

ТЕТЯНА ГОГОЛЬ,
канд. екон. наук, доцент,
докторант ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Досліджено напрями узгодження нормативно-правової бази з вимогами ринкової економіки та МСФЗ, проведено порівняльну характеристику елементів фінансової звітності та виявлено відмінності в її складанні, проаналізовано принципи формування фінансової звітності за національними П(С)БО та МСФЗ для МСП та запропоновано вдосконалення національних принципів у зв'язку із нормативними змінами в порядку формування показників фінансової звітності в Україні.

Ключові слова: *бухгалтерський облік, МСФЗ для МСП, міжнародні стандарти, принципи формування фінансової звітності, фінансова звітність.*

АКТУАЛЬНІСТЬ ТЕМИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Малий бізнес посідає особливе місце в економічній системі, відіграє важливу роль у підвищенні зайнятості населення та послабленні соціальної напруги, забезпеченні економічної стабільності та інноваційного зростання, створенні передумов для становлення середнього класу. Проте він не впливає суттєво на соціально-економічний розвиток України. Спостерігається значне відставання України на рівні як абсолютних, так і відносних показників розвитку малих та середніх підприємств не тільки від розвинених країн, а й від країн пострадянського простору.

Для того щоб малий бізнес в Україні повністю виконував свої функції, потрібно створення комплексної та всебічної підтримки його розвитку, необхідного обліково-аналітичного забезпечення для прийняття своєчасних управлінських рішень в умовах зростання конкуренції, можливості доступу малих підприємств до міжнародного ринку капіталу, товарів і послуг.

Для підтримки ефективності діяльності підприємств у сучасних умовах зростання конкуренції, зниження ризику впливу економічної кризи на стабільність розвитку малих підприємств, можливість виходу підприємств на зовнішні ринки збуту своєї продукції і послуг, залучення іноземних інвестицій та отримання зовнішніх кредитних ресурсів важливим елементом є отримання своєчасної та всебічної інформації про оперативну діяльність, створення системи внутрішньогосподарського контролю і аналізу з метою раціонального та ефективного використання економічних ресурсів підприємства та прогнозування ефективності діяльності і зниження ризику банкрутства на підприємствах малого бізнесу.

Усі ці чинники передбачають створення ефективної системи бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу та можливість складання фінансової звітності як за національними ПСБО, так і з урахуванням вимог МСФЗ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження проблем реформування та трансформації національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог ринкової економіки та МСФЗ, удосконалення методики бухгалтерського обліку, оподаткування та звітності для суб'єктів малого підприємництва зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема Ф. Бутинець, С. Голов, Л. Ловінська, Н. Литвин, М. Лучко, Т. Мельник, Е. Милявська, М. Михайлов, Т. Моторина, Л. Полятикіна, Є. Свідерський, В. Сопко, О. Славкова, О. Жабін та ін. Однак, ураховуючи наявні теоретичні розробки, проблеми вдосконалення методики бухгалтерського обліку, оподаткування та звітності в Україні, в тому числі малого бізнесу, досі залишаються не вирішеними.

Мета статті – аналіз розвитку національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог ринкової економіки та приведення нормативно-правової бази до міжнародних вимог, а також аналіз наслідків нормативних змін на регулювання бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу, виявлення невідповідностей, шляхів узгодження та вдосконалення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

В Україні затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [1], основним завданням якої є трансформація національної системи бухгалтерського обліку з метою прискорення процесу її приведення відповідно до вимог ринкової економіки та МСФЗ, надання суб'єктам господарювання можливостей визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку, вдосконалення методики бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва.

Для прискорення переходу України на МСФЗ розроблена Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [2] для трансформації українського законодавства з бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

Одним із завдань Стратегії є вдосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва шляхом максимального спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності, надання права застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису, а також адаптації до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку для малого бізнесу шляхом затвердження відповідних національних ПСБО із спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунком фінансових результатів.

Однак основною перепоною складання звітності за МСФЗ малими підприємствами в Україні є велика трудомісткість та значні фінансові витрати на складання такої звітності, а також незацікавленість в складанні звітності за МСФЗ малими підприємствами, які працюють виключно на внутрішньому ринку та не планують виходити на міжнародні ринки капіталу та робочої сили.

У 2009 р. Рада з МСФЗ видала МСФЗ для малих та середніх підприємств (МСП) [3], який передбачає спрощення облікових процедур, що знижує вартість складання фінансової звітності, а також забезпечує задоволення інформаційних потреб користувачів звітності підприємств малого і середнього бізнесу на міжнародному рівні.

Спрощені стандарти складання фінансової звітності для малих підприємств за міжнародними вимогами мають допомогти власникам і бухгалтерам власними силами здійснювати розрахунки показників такої звітності, яка дає можливість отримати зовнішні кредити, залучати іноземні інвестиційні ресурси, що підвищить рейтинг цих підприємств на міжнародному ринку товарів і послуг та конкурентоспроможність.

Отже, ці стандарти розроблені для малих і середніх підприємств. Однак критерії, за якими визнаються малі та середні підприємства, значно відрізняються як в Україні, так і в інших країнах світу. В попередніх дослідженнях автора [4] детально проаналізовано критерії визнання малих підприємств у різних країнах.

В Україні до 2012 р. до малих підприємств відносилися підприємства з чисельністю працюючих до 50 осіб і обсягами річного доходу до 70 млн грн, а до середніх – з чисельністю працюючих до 250 осіб та обсягом річного доходу від 70 до 100 млн грн.

З метою розвитку підприємств малого бізнесу та прискорення врегулювання системи бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні у 2010 р. розроблено проект Закону України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» та проект Закону України «Про розвиток та підтримку малого і середнього підприємництва в Україні». Однак лише один з цих нормативних актів згодом набув чинності.

У березні 2012 р., з прийняттям нового Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» [5] в Господарський кодекс України [6] було внесено зміни в частині визначення суб'єктів господарювання за їх розмірами та змінено критерій обсягу річного доходу.

Введено нове поняття ***«суб'єкти мікропідприємства»***, до яких відносяться фізичні особи–підприємці та юридичні особи, з середньооблікoвою чисельністю працюючих за звітний період до 10 осіб та обсягом річного доходу до 2 млн євро [6]. Отже, із суб'єктів малого підприємництва виділено окрему групу осіб, які відносяться до мікропідприємств, що відповідає класифікації підприємств за їх розмірами в міжнародній практиці.

Відповідно, МСФЗ для МСП в Україні мають право застосовувати різні за розмірами та обсягами діяльності підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ
згідно із ст. 55 ГКУ [6]

Види підприємств	Критерії визнання підприємств	
	середня кількість працюючих за звітний період	річний дохід від будь-якої діяльності
Середні підприємства	До 250 осіб	До 50 млн євро
Малі підприємства	До 50 осіб	До 10 млн євро
Мікропідприємства	До 10 осіб	До 2 млн євро

З табл. 1 видно, що МСФЗ для МСП мають право застосовувати підприємства, які відрізняються обсягами річного доходу і середньою кількістю працюючих. Однак підприємства мають значні відмінності в масштабах виробництва продукції, сфері та галузі діяльності, обсягах фінансових і трудових ресурсів, можливостях доступу до ринків капіталу і робочої сили (в тому числі міжнародних), що унеможливлює рівне застосування МСФЗ для МСП для всіх підприємств.

Видання МСФЗ для МСП передбачало можливість формування звітності власниками або бухгалтерами підприємств без додаткового залучення висококваліфікованих облікових кадрів та додаткових фінансових витрат. Напевно, середні підприємства, які практично доходять до критеріїв великих підприємств, з потужною структурою бухгалтерії з високим кваліфікаційним рівнем освіти, мають можливість самостійно формувати звітність за міжнародними стандартами. Проте ці стандарти є надто складними для невеликих підприємств, що унеможливлює самостійне складання фінансової звітності за міжнародними стандартами малими підприємствами та мікропідприємствами.

Отже, складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, з одного боку, дає можливість малим і середнім підприємствам надавати якісну та об'єктивну інформацію зовнішнім користувачам, виходити на міжнародні ринки капіталу, робочої сили та товарів і послуг, залучати міжнародні інвестиції та кредити, а з іншого – передбачає додаткові фінансові витрати на залучення кваліфікованих облікових кадрів.

Відтак, підприємство повинно самостійно приймати рішення щодо необхідності та доцільності складання такої звітності з урахуванням принципу «витрати-вигоди», коли фінансові вигоди від складання фінансової звітності за міжнародними стандартами перевищують понесені витрати на її складання. Рішення щодо складання фінансової звітності за міжнародними стандартами необхідно закріпити в обліковій політиці підприємства. З нашої точки зору, використання МСФЗ для МСП є доцільним і обґрунтованим для середніх компаній, які мають міжнародних партнерів або мають можливість виходу на міжнародний ринок капіталу, і, відповідно, занадто обтяжливим для малих і мікропідприємств, які працюють на національному ринку без можливості і бажання виходу на міжнародний рівень. У попередніх дослідженнях автора визначено основні вигоди від впровадження МСФЗ для МСП та витрати, пов'язані з їх впровадженням [7].

В останні роки відбулися зміни в нормативно-правовій базі щодо регулювання бухгалтерського обліку в Україні, які вплинули на організацію обліку і складання фінансової звітності малими підприємствами.

На початку 2013 р. було затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(С)БО 1). Разом з тим втратив чинність наказ Мінфіну від 31.03.99 р. № 87, яким були затверджені П(С)БО: 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 2 «Баланс», 3 «Звіт про фінансові результати», 4 «Звіт про рух грошових коштів», 5 «Звіт про власний капітал». Зміни в стандартах бухгалтерського обліку вплинули на складання фінансової звітності на підприємствах малого бізнесу.

У НП(С)БО 1 зазначено, що для суб'єктів малого підприємництва встановлено скорочену за показниками фінансову звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначено П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [8]. Отже, якщо малі підприємства працюють на внутрішньому ринку без наміру виходу в майбутньому на міжнародні ринки, то вони складають скорочений пакет звітності у складі Балансу та Звіту про фінансові результати, відповідно, зміни в стандартах бухгалтерського обліку не стосуються діяльності таких підприємств.

Для вирішення завдання Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності щодо вдосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва шляхом максимального спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку і форм фінансової звітності та прийнятих змін щодо виділення окремої категорії мікропідприємств було розроблено та внесено зміни в деякі нормативно-правові акти.

1. В рамках підтримки малого бізнесу для окремої категорії малих підприємств (які відповідають критеріям п. 154.6 ст. 154 Податкового кодексу України), введено тимчасову (з 01.04.2001 р. до 01.01.2016 р.) нульову ставку податку на прибуток, а також надано право ведення спрощеного обліку доходів і витрат для складання фінансової звітності [9].

2. Для цієї категорії малих підприємств (відповідно до п. 44.2 ПКУ та з прийнятими змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік») розроблено та затверджено нові Методичні рекомендації від 15.06.2011 р. № 720 [10] для ведення спрощеного обліку доходів і витрат без застосування подвійного запису (використання Плану рахунків) для складання фінансової звітності та розрахунку об'єкта оподаткування. Методичними рекомендаціями № 720 запропоновано обліковувати доходи і витрати у розроблених спеціальних журналах і відомостях (журнали 1-мс – 4-мс і відомості 1.1 – 4.1), інформацію з яких слід переносити у згрупованому вигляді до спрощеного фінансового звіту суб'єктів малого підприємництва (форми № 1-мс та № 2-мс).

У разі прийняття рішення керівництвом малого підприємства про складання фінансової звітності за міжнародними стандартами згідно з нормами МСФЗ для МСП, такі підприємства мають складати повний комплект фінансової звітності, який затверджений НП(С)БО 1, а саме:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан).

2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

3. Звіт про рух грошових коштів.

4. Звіт про власний капітал.

5. Примітки до фінансової звітності [11].

Порівняємо нові форми фінансової звітності за НП(С)БО 1 з пакетом фінансової звітності за міжнародними стандартами для малих і середніх підприємств.

Згідно з нормами МСФЗ для МСП малі підприємства повинні складати такі звіти:

- Звіт про фінансовий стан на дату звітності (баланс).
- Звіт про сукупний дохід за звітний період або окремий Звіт про прибутки та збитки і окремий Звіт про сукупний дохід.
- Звіт про зміни у власному капіталі за звітний період.
- Звіт про рух грошових коштів за звітний період.
- Примітки, що містять стисле викладення значної облікової політики та іншу пояснювальну інформацію [3].

Більш детально відмінності в елементах фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами наведено у табл. 2.

Таблиця 2

ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ ЕЛЕМЕНТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ З НП(С)БО 1 ТА МСФЗ ДЛЯ МСП

Елементи та структура фінансової звітності	
НП(С)БО 1	**МСФЗ для МСП**
Баланс (Звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображує на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал	**Звіт про фінансовий стан** (Баланс) відображує активи, зобов'язання та власний капітал підприємства на конкретну дату – кінець звітного періоду
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати (прибутки і збитки), інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період	Підприємство має право подавати інформацію про **загальний сукупний дохід** за період, тобто про його фінансові результати за період, в одному чи двох фінансових звітах. Підприємство має подавати інформацію про свій загальний сукупний дохід за період одним з двох способів: а) *в одному звіті* – **про сукупний дохід**, де у звіті про сукупний дохід відображують усі визнані за період статті доходів та витрат б) *у двох звітах* – у **Звіті про сукупний дохід** і у **Звіті про прибутки та збитки**, де відображують усі визнані за період статті доходів та витрат, за винятком тих, що визнані у складі загального сукупного доходу та не враховані при визначенні прибутку чи збитку, як дозволяється чи вимагається згідно з цим МСФЗ
Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображує надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності	**У Звіті про рух грошових коштів** надається інформація про зміни грошових коштів підприємства та їх еквівалентів за звітний період в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності

Продовження табл. 2

Елементи та структура фінансової звітності за	
НП(С)БО 1	**МСФЗ для МСП**
У Звіті про власний капітал розкривають інформацію про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах Звіту, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначають показники, наведені у розділі І «Власний капітал» Балансу	Підприємство має подавати **Звіт про зміни у власному капіталі**, відображаючи у ньому: а) загальний сукупний дохід за період; б) за кожним компонентом власного капіталу, вплив ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку згідно з розд. 10 «Облікова політика, оцінки та помилки»; в) за кожним компонентом власного капіталу, узгодження балансової вартості на початок та кінець періоду, окремо відображуючи зміни в результаті: – прибутку чи збитку; – кожної статті іншого сукупного доходу; – суми інвестицій, вкладених власниками, і дивідендів та інших виплат власникам, окремо відображуючи випуски акцій, операції з власними акціями, дивіденди та інші виплати власникам
	У Звіті про дохід та нерозподілений прибуток слід відображувати такі статті: а) нерозподілений прибуток на початок звітного періоду; б) дивіденди оголошені, сплачені або дивіденди до сплати протягом періоду; в) перерахунки нерозподіленого прибутку в зв'язку з виправленнями помилок минулих періодів; г) перерахунки нерозподіленого прибутку в зв'язку зі змінами облікової політики; ґ) нерозподілений прибуток на кінець звітного періоду
Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними П(С)БО або міжнародними стандартами фінансової звітності	**Примітки** містять доповнення до інформації, наведеної у Звіті про фінансовий стан, Звіті про сукупний дохід, Звіті про прибутки та збитки (у разі подання), Звіті про дохід та нерозподілений прибуток (у разі подання), Звіті про зміни у власному капіталі та Звіті про рух грошових коштів. У примітках наводять описову інформацію та розшифровку відображених у цих звітах статей, а також відомості про статті, які не відповідають критеріям визнання у цій звітності

* Складено автором за даними [3; 11].

У міжнародних стандартах (як в повній версії так і в скороченій) надано мінімальний перелік статей, які повинні бути наведені у фінансовій звітності. Крім того, міжнародними стандартами передбачено можливість введення додаткових рядків, заголовків та проміжних підсумків, які підприємство може подавати у Звіті про фінансовий стан, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану підприємства.

У національних стандартах бухгалтерського обліку форми фінансової звітності були жорстко регламентовані та не могли змінюватися залежно від наявності чи відсутності окремих сум в рядках звітності. В новому НП(С)БО 1 вже не так жорстко визначено склад статей та показники фінансових звітів. Згідно з новими нормами підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Пакет фінансової звітності за міжнародними стандартами дещо відрізняється від складу форм фінансової звітності за НП(С)БО 1 в частині виділення окремого Звіту про дохід та нерозподілений прибуток. Згідно з параграфом 3.18 МСФЗ для МСП підприємств може замість Звіту про сукупний дохід та Звіту про зміни у власному капіталі подавати Звіт

про дохід та нерозподілений прибуток, якщо єдині зміни у його власному капіталі у періоди, за які подано фінансові звіти, виникли в результаті прибутку чи збитку, виплати дивідендів, виправлення помилок минулих періодів та змін облікової політики.

Порівнюючи пакети фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами видно, що фінансова звітність за новими національними стандартами приведена у відповідність до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, в тому числі для складання фінансової звітності малими і середніми підприємствами.

ПОРІВНЯННЯ ЯКІСНИХ ХАРАКТЕРИСТИК ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА НП(С)БО 1 ТА МСФЗ ДЛЯ МСП

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням відповідних принципів, які повинні сприяти підвищенню якості показників звітності та довіри зовнішніх користувачів як до окремих елементів звітності, так і до повного пакету фінансової звітності.

У НП(С)БО 1 (п. 6 розд. ІІІ) наведено якісні характеристики фінансової звітності, а саме:

Дохідливість та зрозумілість користувачами інформації, наведеної в показниках фінансової звітності.

Доречність інформації, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події.

Достовірність, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Порівнянність інформації, наведеної у фінансових звітах, слід здійснювати за різні періоди та різних підприємств.

Зіставність – наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Якісні характеристики інформації у фінансових звітах згідно з МСФЗ для МСП (п. 2.4–2.14) є такими:

Зрозумілість. Інформація у фінансових звітах має бути зрозумілою для користувачів, які мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати цю інформації з достатньою ретельністю.

Доречність. Інформація у фінансових звітах має бути доречною для прийняття рішень користувачами, здатна впливати на економічні рішення користувачів, допомагаючи їм оцінити минулі, теперішні чи майбутні події або підтверджуючи чи виправляючи їх минулі оцінки.

Суттєвість. Інформація є суттєвою, а отже доречною, якщо її пропуск чи викривлення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які вони приймають на основі фінансових звітів.

Достовірність. Інформація є достовірною, якщо в ній немає суттєвих помилок та упередженості і вона правдиво відображує те, що зазначається, або те, що можна обґрунтовано очікувати.

Превалювання сутності над формою. Операції та інші події й умови слід обліковувати та відображувати згідно з їх сутністю, а не лише виходячи з їх юридичної форми. Це підвищує достовірність фінансових звітів.

Обачність. Це прояв певної міри обережності під час формування необхідних за умов невизначеності суджень, так, щоб не завищувати активи чи дохід і не занижувати зобов'язання чи витрати.

Повнота. Для того щоб бути достовірною, інформація у фінансових звітах має бути повною в межах суттєвості та витрат. Неповна інформація може призвести до надання неправдивої або оманливої інформації, а отже, недостовірної та недоречної.

Зіставність. Користувачі повинні мати змогу порівняти фінансові звіти підприємства за різні періоди для того, щоб визначати тенденції у його фінансовому стані та результатах діяльності. Користувачі повинні мати також змогу порівняти фінансові звіти різних підприємств, щоб оцінити їх відносний фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів.

Своєчасність. Передбачає надання інформації в межах часу, необхідного для прийняття рішень. Якщо інформація надається з надмірною затримкою, то вона може втратити свою доречність.

Співвідношення вигід і витрат. Отримані від інформації вигоди повинні перевищувати витрати на її надання. Оцінка вигід та витрат є значною мірою суб'єктивною. Більше того, витрати необов'язково несуть ті користувачі, які отримують вигоди, і часто вигоди від інформації отримуються широким колом зовнішніх користувачів.

Порівняння якісних характеристик фінансової звітності згідно з НП(С)БО 1 та МСФЗ для МСП наведено на рис. 1.

Крім якісних характеристик в стандартах бухгалтерського обліку наведено принципи, яких слід дотримуватися при формуванні фінансової звітності.

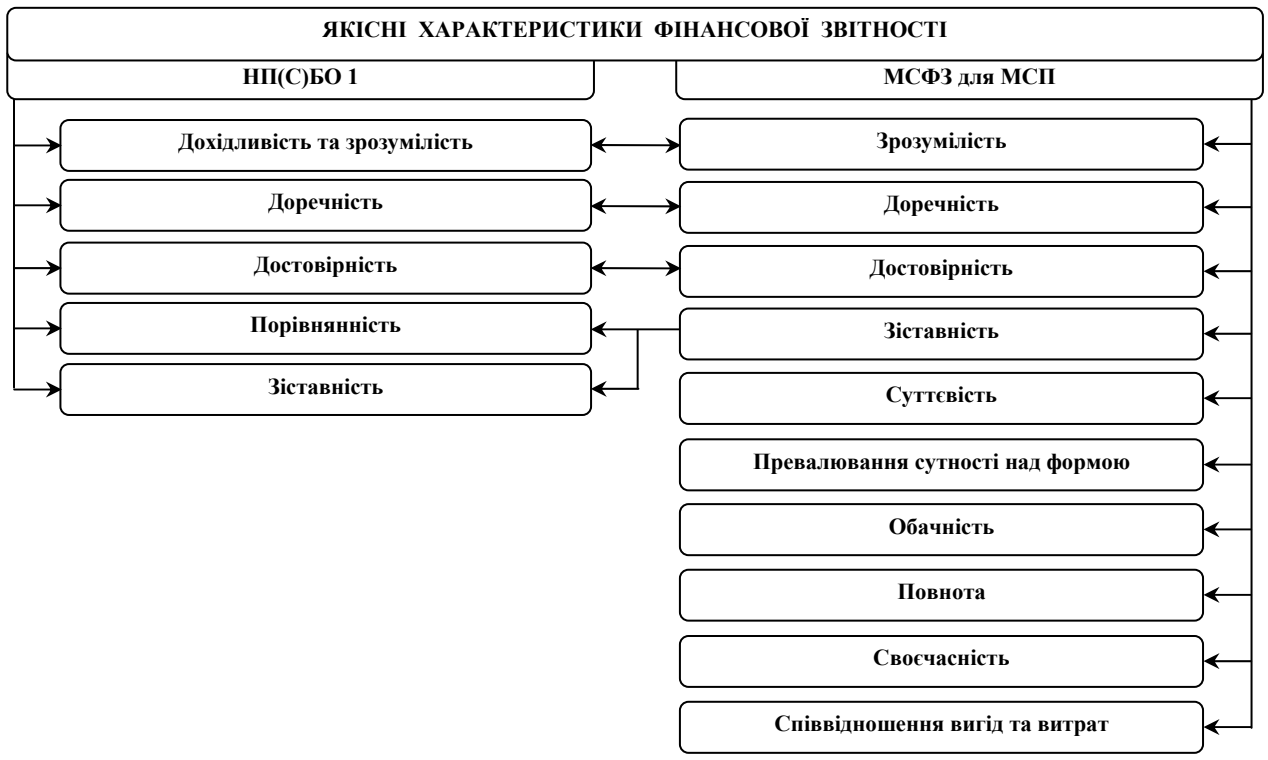

Рис. 1. Порівняння якісних характеристик фінансової звітності згідно з НП(С)БО 1 та МСФЗ для МСП

* Складено автором за даними [3; 11].

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИНЦИПІВ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА НП(С)БО 1 ТА МСФЗ ДЛЯ МСП

Розглянемо порівняльну характеристику принципів, наведених у новому НП(С)БО 1 та МСФЗ для МСП, на рис. 2.

Проаналізувавши принципи формування фінансової звітності можна дійти висновку, що в національних стандартах більш широко розкрито принципи формування фінансової звітності. Деякі з принципів є ідентичними (періодичності, послідовності та безперервності), деякі є схожими за своєю суттю (принцип достовірного подання може поєднувати принципи повного висвітлення, обачності та нарахування відповідності доходів і витрат). Однак існують не порівнювальні принципи, як в і українських, так і в міжнародних стандартах.

Крім того, доцільно доповнити національні принципи ***принципом суттєвості***. Зміна стандартних регламентованих форм фінансової звітності на менш регламентовані, що можуть змінюватися в разі наявності або відсутності сум за окремими рядками фінансової звітності, надає можливість підприємствам прийняття самостійного рішення щодо додавання або вилучення окремих рядків у формах фінансової звітності. Більше того, в НП(С)БО 1 зазначено, що підприємства мають право наводити додаткові статті у формах фінансової звітності у разі, якщо інформація є суттєвою. Отже, для прийняття рішення щодо відображення окремих сум у додатково виділених окремих рядках у формах фінансової звітності необхідно дотримуватися принципу суттєвості.

Трансформація національної системи бухгалтерського обліку з метою прискорення процесу її приведення у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності для підприємств малого бізнесу відбувається в Україні протягом багатьох років і, відповідно, з кожним роком удосконалення та зміни в нормативно-правовій базі приводять до максимального наближення бухгалтерського обліку в Україні до міжнародних вимог.

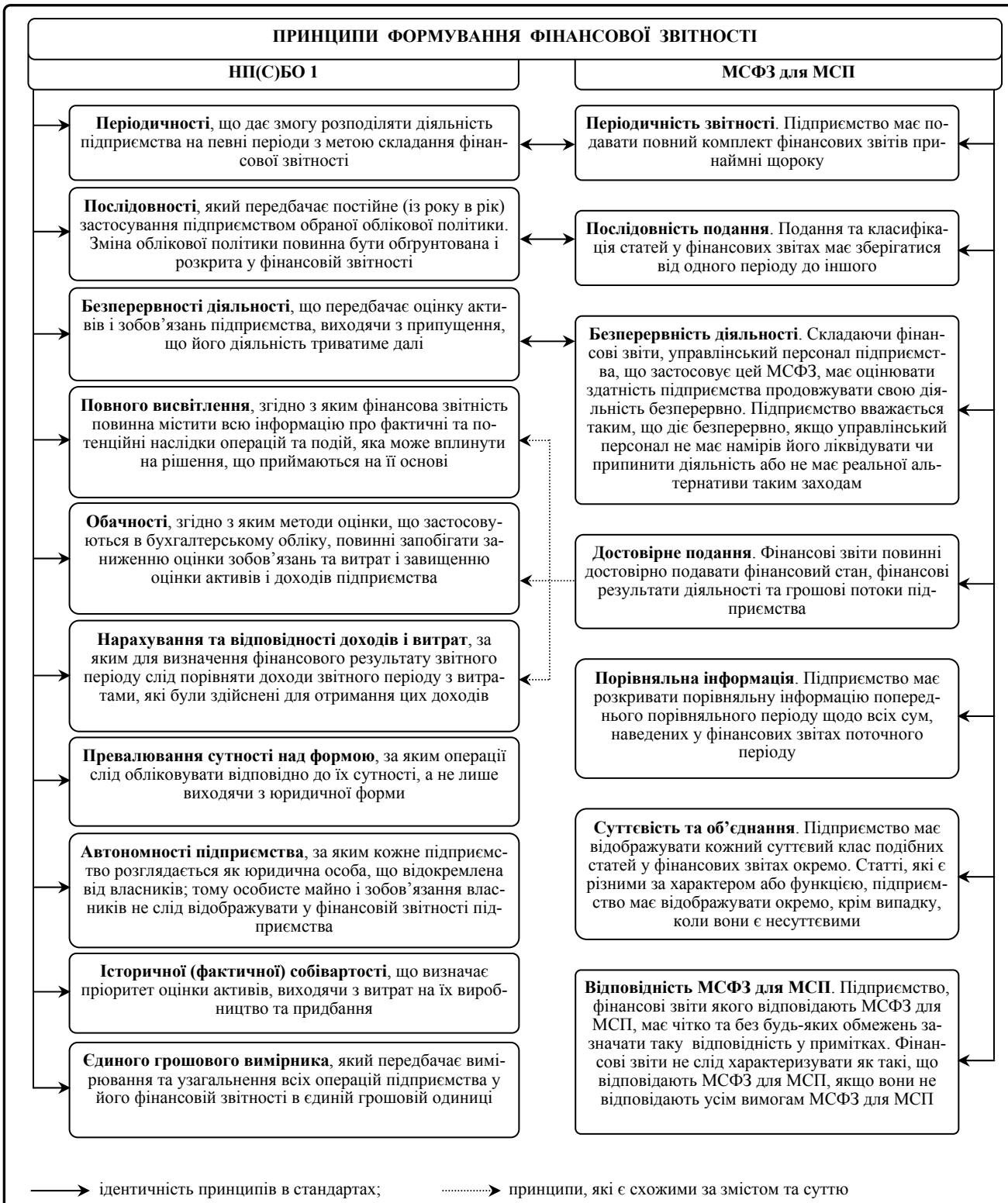

Рис. 2. Порівняльна характеристика принципів формування фінансової звітності, наведених у НП(С)БО 1 та МСФЗ для МСП

* Складено автором за даними [3; 11].

Однак суттєві зміни нормативно-правової бази вимагають необхідності швидкого пристосовування практикуючих бухгалтерів до таких змін, систематичного аналізу нормативно-правової бази, потребують приведення у відповідність до нормативних змін організацію бухгалтерського обліку на власних підприємствах та змушують систематично підвищувати освітньо-кваліфікаційний рівень з метою можливості своєчасного реагування та вдосконалення системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання.

ВИСНОВКИ

Аналіз останніх змін нормативно-правової бази з регулювання бухгалтерського обліку в Україні та приведення її у відповідність до міжнародних стандартів дали підстави дійти таких висновків:

1. Критерії визнання підприємств за їх розмірами в Господарському кодексі України приведені у відповідність до міжнародних вимог у частині зміни обсягів річного доходу з гривневого еквіваленту на євро. Крім того, виділено окрему категорію з класифікаційної групи малих підприємств – мікропідприємства, для яких встановлено такі критерії: середньооблікова чисельність працюючих за звітний період до 10 осіб та обсяг річного доходу до 2 млн євро.

2. Підприємства малого бізнесу повинні самостійно приймати рішення щодо застосування МСФЗ для МСП з урахуванням принципу доцільності та принципу «витрати-вигоди», коли фінансові вигоди від складання фінансової звітності за міжнародними стандартами перевищують понесені витрати на її складання.

3. Відбулися зміни в нормативно-правовій базі в частині вирішення завдання Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності щодо спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності для окремої категорії малих підприємств (які виділено в п. 154.6 ст. 154 ПКУ).

4. Прийняття НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» привело до зміни форм фінансової звітності, які стали максимально наближеними до фінансової звітності за міжнародними стандартами. Малі підприємства, які мають намір складати фінансову звітність за нормами МСФЗ для МСП, повинні складати не спрощений комплект фінансової звітності згідно з П(С)БО 25, а повний комплект фінансової звітності згідно з НП(С)БО 1.

5. Порівняння елементів фінансової звітності за національними і міжнародними стандартами для малих і середніх підприємств свідчить про зближення нормативно-правової бази регулювання бухгалтерського обліку в частині організації обліку та складання фінансової звітності в Україні та врегулювання показників фінансової звітності до вимог МСФЗ для МСП.

6. Порівняльна характеристика принципів формування фінансової звітності за національними стандартами та МСФЗ для МСП мають як схожі так і відмінні ознаки. У зв'язку із змінами у формах звітності та можливістю доповнення їх додатковими статтями вважаємо за необхідне доповнити національні принципи принцом суттєвості, оскільки в НП(С)БО 1 зазначено, що додаткові статті доцільно вводити, якщо інформація є суттєвою.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. ***Програма*** реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.98 р. № 1706 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF

2. ***Стратегія*** застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80

3. ***Міжнародний*** стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП) [Елек-

тронний ресурс]. – Режим доступу: IFRS-for-SMEs-UKR.pdf

4. ***Гоголь Т.А.*** Світовий досвід розвитку малого бізнесу та його адаптація в Україні // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – Чернігів: ЧДТУ. – 2010. – № 46. – С.120–129.

5. ***Про розвиток*** та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні: Закон України від 22.03.2012 р. № 4618-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4618-17

6. ***Господарський*** кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15

7. ***Гоголь Т.А.*** Витрати і вигоди від впровадження МСФЗ для МСП // «Майбутнє – аудит»; Тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конференції (м. Кривий Ріг, грудень 2011 р.). – Кривий Ріг : Видавець ФО-П Чернявський Д.О., 2011. – С. 74–76.

8. ***Про затвердження*** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва: наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00

9. ***Податковий*** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

10. ***Про затвердження*** Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 р. № 720 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua

11. ***Національне*** положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

Исследованы направления согласования нормативно-правовой базы с требованиями рыночной экономики и МСФО, проведена сравнительная характеристика элементов финансовой отчетности и выявлены различия в ее составлении, проанализированы принципы формирования финансовой отчетности по национальным П(С)БУ и МСФО для МСП и предложено усовершенствование национальных принципов в связи с нормативными изменениями в порядке формирования показателей финансовой отчетности в Украине.

Ключевые слова: *бухгалтерский учет, МСФО для МСП, международные стандарты, принципы формирования финансовой отчетности, финансовая отчетность.*

The article researches the areas of the legal base harmonization due to requirements of market economy and IAS, regards comparative features of the financial statements' elements, states the differences in filing procedures, analyses the principles of financial accounting based on national standards and IAS for SMEs and suggests the further development of national principles in order with legal amendments of the financial statements' indicators compilation procedure in Ukraine.

Keywords: *accounting, IAS for SMEs, international statements, financial statements compilation principles, financial statements.*

Редакція журналу запрошує до співпраці на договірній основі фахівців у галузі бухгалтерського обліку, аудиту, фінансів, оподаткування, права та зовнішньоекономічної діяльності

Тел: 492-25-19, 451-73-79 з 10:00 до 17:00 (понеділок – п'ятниця) Email: wirt.ukr@gmail.com