

Студент 4 курсу
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

ЗІСТАВЛЕННЯ МІЖНАРОДНИХ ТА ВІТЧИЗНЯНИХ ПРИНЦИПІВ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація. Розглянуто зміст основних принципів складання та подання фінансової звітності згідно з П(С)БО (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку України) та МСФЗ (Міжнародні стандарти фінансової звітності), проведено аналіз їх концептуальних відмінностей.

Аннотация. Рассмотрено содержание основных принципов составления и представления финансовой отчетности согласно П(С)БУ (Положение (стандарт) бухгалтерского учета Украины) и МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности), проведен анализ их концептуальных различий.

Annotation. The content of the main principles of preparation and presentation of financial statements in accordance with AR(S)U (Accounting Regulation (Standard) of Ukraine) and IFRS (International Financial Reporting Standards), their conceptual differences are analysed.

Ключові слова: національні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, принципи складання фінансової звітності.

Стратегія реформування системи бухгалтерського обліку, яка відбувається в Україні, передбачає застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що характерно для більшості країн з розвинутою інфраструктурою ринкових відносин. Максимальна інтеграція та приведення бухгалтерського обліку в Україні до загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів є необхідною умовою її активної співпраці з усіма цивілізованими зарубіжними країнами і розширення зовнішньоекономічних зв'язків українських підприємств [1].

Значний внесок у дослідження проблеми особливості складання фінансової звітності згідно з МСФЗ в Україні зробили Ф. Бутинець, Сопко В. А., Голов С. С., Пархоменко В. О., Зубілевич С. Я., Костюченко О. С., Часовнікова Ю. С., Тютюнник П. С. та ін.

Метою статті є розгляд і порівняння, дослідження повноти висвітлення й однозначного тлумачення у вітчизняних нормативних документах міжнародного підходу щодо визначення принципів складання фінансової звітності.

Об'єктом дослідження обрано фінансову звітність.

Предметом дослідження виступають принципи складання фінансової звітності згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності і Національними стандартами бухгалтерського обліку.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, спрямовані на зближення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в різних країнах світу. МСБО не означають порядок ведення бухгалтерського обліку, а лише описують загальні правила оцінки і подання інформації у фінансових звітах. Головна вимога МСБО полягає в тому, що фінансові звіти мають правдиво відображувати фінансове становище, фінансові результати та потоки грошових коштів підприємства [2].

Вивчення міжнародної Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів дозволяє встановити міжнародний підхід стосовно основної групи користувачів фінансових звітів. Відповідно до Концептуальної основи метою фінансових звітів є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів у прийнятті ними економічних рішень.

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [3]. Таким чином, у вітчизняних засадах визначення мети складання фінансової звітності повністю відповідає міжнародному, але надається у більш скороченому варіанті. Водночас вітчизняне формулювання мети фінансової звітності містить окремі якісні характеристики інформації фінансових звітів.

Під час складання звітності українські підприємства повинні дотримуватися відповідних принципів, які встановлені на законодавчому рівні. Крім цього, складені фінансові звіти повинні відповідати певним вимогам, які визначаються як якісні характеристики фінансової звітності.

Принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [4]. Відомо, що Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" виділяє десять принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлене від його власників, у зв'язку з чим особисте майно й зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

безперервність – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи із припущення, що його

періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво й придбання;

нарахування й відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для одержання цих доходів. При цьому доходи й витрати відображаються в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів;

повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, прийняті на її основі;

послідовність – постійне рік у рік застосування підприємством обраної облікової політики;

обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

превалювання сутності над формою – операції враховуються відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми;

єдиний грошовий вимірник – вимір й узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій оцінці [3].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" виділяє чотири якісні характеристики фінансової звітності, які вимагають, щоб інформація, яка відображається у фінансовій звітності, була:

зрозумілою й розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання й зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

доречною, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає можливість своєчасно оцінити минулі, теперішні й майбутні події, підтвердити й скоректувати їх оцінки, виконані в минулому;

достовірною, тобто не містити помилок і викривлень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

порівнюваною або зіставною, що передбачає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та звіти різних підприємств між собою [5].

Згідно з Концептуальною основою МСФЗ, якісні характеристики фінансової звітності є рисами, притаманними звітам, завдяки яким інформація, викладена у фінансовій звітності, стає корисною для користувачів [6]. Слід звернути увагу на те, що у вітчизняних документах формально викладено найбільш проблематичне поняття – превалювання сутності над формою. Так, у вітчизняному законодавстві цей принцип означає, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з їх юридичної форми. Однак немає вичерпного розкриття змісту цього терміна і в міжнародній Концептуальній основі, в якій зазначено, що "оцінюючи, чи відповідає стаття визначенню активу, зобов'язання або капіталу, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їх юридичну форму" [6].

Вітчизняний підхід формування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності є більш розширеним порівняно з міжнародним. Слід визнати, що вітчизняний перелік дійсно охопив не лише принципи-правила, але й особливості бухгалтерського обліку, які є загальновідомими і тому лише заважають бухгалтерові-практику зосередитися на концептуальних правилах. Так, принцип єдиного грошового вимірника конкретизовано у статті 5 "Валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності", а принцип періодичності розкрито у статті 13 "Звітний період" Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [3]. Поняття автономності, за яким підприємство розглядається як юридична особа, відокремлене від її власників, є також особливістю бухгалтерського обліку, що більшою мірою набуває практичного значення на малих підприємствах. Принцип повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі, по суті є складовою такої якісної характеристики фінансових звітів, як достовірність.

У міжнародній Концептуальній основі принцип послідовності розглядається з позиції зіставності фінансових звітів для надання їх користувачам змоги визначати тенденції у фінансовому стані й результатах діяльності підприємства. Міжнародний підхід до цього питання полягає в тому, що "вимір та відображення фінансового впливу подібних операцій та інших подій має виконуватися послідовно в межах підприємства в різні проміжки часу". Але разом з цим визначено, що "підприємству недоцільно надалі застосовувати облік операцій та інших подій, якщо прийнята політика суперечить якісним характеристикам доречності та достовірності". Таким чином, зіставності фінансових звітів слід досягати не постійністю облікової політики, а наданням відповідної інформації про її зміни. На особливу увагу заслуговує вітчизняний принцип історичної (фактичної) собівартості. Вивчення міжнародних стандартів показує, що це поняття використовується, як правило, під час оцінювання активів у момент їх надходження, але на дату складання балансу існують різні варіанти оцінки активів та зобов'язань.

Концептуальні відмінності між основними принципами П(С)БО та МСБО розкрито в таблиці.

Таблиця

Концептуальні відмінності між П(С)БО та МСБО

Принципи та припущення	МСБО	П(С)БО
Безперервність	Припускається, що у підприємства немає ні наміру, ні необхідності припиняти або істотно скорочувати свою діяльність у недалекому майбутньому	Не всі підприємства реально використовують принцип безперервності при підготовці фінансових звітів: частина з них – на межі банкрутства, інші не можуть гарантувати стабільності діяльності підприємства в майбутньому. Крім того, негативна фінансова картина свідомо створюється через "особливості" оподаткування

Стабільність облікової політики	Облікова політика підприємства не зазнає будь-яких змін без явної необхідності	Звітність ведеться відповідно до чинних законодавчих положень та норм, які постійно змінюються
Метод нарахування	Доходи (витрати) підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені)	Доходи та витрати підприємства не завжди відносяться на ті періоди, в яких вони реально мали місце. Наприклад, П(С)БО не дозволяє оцінювати витрати, не підтверджені документально, незважаючи на те, що економічні вигоди, пов'язані з такими витратами, було вже отримано
Суттєвість	У звітність включаються тільки ті облікові позиції, які можуть вплинути на прийняття рішень	Перелік статей звітності визначається Міністерством фінансів України. Процедури обліку деяких несуттєвих елементів є складними та обтяжливими для системи бухгалтерського обліку
Перевага сутності над формою	Результати операцій та угод відображаються відповідно до реального стану речей	Відображення операцій та угод підпорядковується нормативним вимогам, таким чином, форма превалює над змістом
Обачність (консервативність)	Вживаються всі необхідні заходи для зняття невизначеності, аби уникнути завищення активів чи доходів або заниження зобов'язань та витрат	Принцип обачності використовується не завжди. Наприклад, принцип оцінки за найменшою із собівартості або ринкової вартості дуже рідко використовується в українській практиці

Усього в Концептуальній основі фінансових звітів передбачено кілька видів оцінки елементів фінансових звітів: історична собівартість, поточна собівартість, вартість реалізації та теперішня вартість. І тому з позицій міжнародних стандартів не можна стверджувати, що саме історична собівартість є пріоритетною для оцінки активів у фінансовій звітності. Звідси є підстави виключити з вітчизняного переліку принцип історичної собівартості, оскільки варіант оцінки активів і зобов'язань залежить, по-перше, від наміру підприємства продовжувати чи скорочувати свою діяльність та, по-друге, від видів активів і зобов'язань (основні засоби, запаси, цінні папери тощо).

Отже, ґрунтуючись на результатах проведеного аналізу змісту міжнародних та національних стандартів, оцінки обґрунтованості їх принципів, які виступають основою для організації та ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, представлення її користувачам, можна зробити висновок стосовно необхідності перегляду й удосконалення переліку принципів обліку і звітності, встановлених в Україні на законодавчому рівні.

Беручи до уваги велику кількість праць із питань проблем складання фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами в Україні, відірваність вітчизняного бухгалтерського обліку від світової облікової практики все ж залишається ускладнюючим фактором для інтеграції економіки України у світову економічну систему.

Наук. керівн. Глебова Н. В.

Література: 1. Веріга Г. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ / Г. Веріга, А. Савро // Науково-практичний журнал "Бухгалтерський облік і аудит". – 2010. – № 9. 2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с. 3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua. 4. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nibu.factor.ua. 6. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon2.rada.gov.ua.