

НЕОБХІДНІСТЬ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Досліджено основні відмінності між національними, міжнародними та російськими стандартами бухгалтерського обліку. Обґрунтовується можливість приведення національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів

Постановка проблеми. Застосування різних підходів до змісту і оцінки показників фінансових звітів різних країн світу створює перешкоди у розвитку міжнародного ринку капіталів. Тому однією з невід'ємних складових усього комплексу економічних перетворень на сучасному етапі інтеграції України у світову економіку є реформування бухгалтерського обліку і звітності. За роки незалежності України відбулися суттєві зміни у системі зовнішніх відносин вітчизняних підприємств. За даними держкомстату України частка регіонів світу в загальній сумі товарообігу України за 2009 р. складає: ЄС – 34,4 %, СНД – 23,2 %, Європа – 16 %, Африка – 3 %, Америка – 3 %, Азія – 11 %, Австралія і Океанія – 0 %, інші країни світу – 9,4 % [12]. Як свідчать наведені дані основними торговельними партнерами вітчизняних підприємств є підприємства з країн СНД, ЄС та інших європейських країн. За таких умов питання адаптації процесу складання фінансової звітності в Україні набуває важливого значення. Це викликано необхідністю багатьох компаній отримати корпоративну прозорість, яка відкриє їм доступ до міжнародних ринків капіталу, приведе до розширення зовнішньоекономічних зв'язків, полегшить подальший розвиток зовнішньоторговельних відносин на міжнародних ринках.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням складання звітності за міжнародними стандартами, переведенню вітчизняної звітності на міжнародні стандарти фінансової звітності приділяють значну увагу багато вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема Бутинець Ф.Ф.[3], Голов С.Ф.[4], Камишанов П.І.[5], Ковальов В.В.[6], Павлій В.Ф.[7] та ін. Так, Палій В.Ф.[7] відмічає, що в останні роки в усіх учасниках ринку з'явилась необхідність у прозорості інформації, що й зумовлює підвищення вимоги до якості публічної фінансової звітності. А Соловйова О.В.[8]

розглядає бухгалтерський облік з погляду елемента фінансової звітності. Враховуючи це, вона робить висновок про недостатність уваги до причин, які впливають на складання звітності і перспективи стандартизації фінансової звітності в Україні. Незважаючи на велику кількість наукових праць вчених, питання впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні досліджено недостатньо, що вимагає подальшого вивчення.

Мета дослідження. Полягає у дослідженні основних відмінностей між національними, міжнародними і російськими стандартами бухгалтерського обліку та обґрунтуванні можливості приведення національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Прагматичний і стабільний розвиток українсько-російських відносин є важливим чинником, що гарантує стабільний і передбачуваний економічний розвиток, енергетичну безпеку і, значною мірою, політичну стабільність.

З іншого боку, Європейський сектор зовнішньоекономічної політики України є одним з офіційно проголошених пріоритетних завдань інтеграції нашої держави до системи сучасних світогосподарських зв'язків, тому актуальність дослідження даної тематики в сучасних умовах глобалізації світового простору цілком очевидна.

Національні стандарти мають певні відмінності, якщо їх порівнювати з міжнародними та, наприклад, російськими. Російські стандарти орієнтовані на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, проте, між ними є значні відмінності. Проведені нами дослідження дали можливість визначити наступні основні відмінності (таблиця 1.).

Таблиця 1. Основні відмінності між національними, міжнародними та російськими стандартами бухгалтерського обліку [8, 11, 7]

Об'єкт порівняння	Україна	МСФЗ	Росія
Визначення бухгалтерської (фінансової) звітності	фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період	фінансова звітність є структурованим представленням фінансового положення і операцій, здійснених компанією	бухгалтерська звітність – це єдина система даних про майнове і фінансове положення організації та про результати її господарської діяльності, що складається на основі даних бухгалтерського обліку по встановлених формах
Мета бухгалтерської (фінансової) звітності	надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та не упередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства	уявлення інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів компанії, корисної для широкого кола користувачів при ухваленні економічних рішень	достовірне і повне уявлення про фінансовий стан організації, фінансові результати її діяльності
Звітний період і звітна дата	звітним періодом є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду	звітна дата не зафіксована, передбачають можливість вибору організацією звітного періоду	бухгалтерська звітність складається за звітний рік-період з 1 січня по 31 грудня календарного року включно. Звітною датою вважається останній календарний день звітного періоду
Проміжна звітність	місячна і квартальна звітність є проміжною та складається наростаючим підсумком з початку звітного року	звітний період, тривалість якого менша, ніж повний фінансовий рік, набір скорочених фінансових звітних форм за проміжний період	місячна і квартальна звітність є проміжною та складається наростаючим підсумком з початку звітного року
Допущення майнової відособленості	майно і зобов'язання підприємства існують відособлено від майна і зобов'язань власників цього підприємства	прямо не визначене	активи і зобов'язання організації існують відособлено від активів і зобов'язань власників цієї організації та активів і зобов'язань інших організацій
Допущення тимчасової визначеності фактів господарської діяльності	факти господарської діяльності організації відносяться до того звітного періоду, в якому вони мали місце, незалежно від фактичного часу вступу або виплати грошових коштів, пов'язаних з цими фактами		
Якісні характеристики	доходливість, достовірність, зіставність, доречність,	зрозумілість, доцільність, надійність і порівнянність	не сформульовані
Склад фінансової звітності	баланс підприємства, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал	бухгалтерський баланс, звіт про прибутки і збитки, звіт про зміни капіталу, пояснення	бухгалтерський баланс, звіт про прибутки і збитки, додатки, аудиторський висновок, записка пояснення

Позитивними сторонами застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) як для суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність, так і для зовнішніх користувачів є:

- а) можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- б) забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- в) можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки;
- г) престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
- д) надійність інформації;
- е) прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

Дослідивши основні відмінності між національними, міжнародними та російськими стандартами бухгалтерського обліку, можна стверджувати, що міжнародні стандарти не містять умови про жорстку прив'язку показників звітності до даних бухгалтерського обліку, виводячи порядок віддзеркалення конкретних фактів господарської діяльності за рамки регулювання стандартами складання звітності. Крім того, МСФЗ, на відміну від визначення звітності положення (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та російських стандартів бухгалтерського обліку (РСБО), не вказують на наявність встановлених форм звітності.

При формулюванні мети складання фінансової звітності МСФЗ встановлюють пріоритет потреб інвесторів перед іншими групами користувачів фінансової звітності і одночасно виходять з припущення про те, що інформація про фінансовий стан організації, результати її діяльності необхідна широкому колу користувачів і здатна задовольнити їх потреби належним чином. Мета бухгалтерської звітності, сформульована в П(С)БО та РСБО, в цілому збігається з формулюванням мети в МСФЗ. Проте українська та російська практика свідчить, що в більшості випадків звітність складається не в цілях задоволення інтересів широкого кола користувачів інформації, необхідній їм для ухвалення економічних рішень, а для формального виконання вимог законодавства в частині порядку складання і представлення звітності. Ще одна відмінність в цілях складання звітності в П(С)БО, МСФЗ та РСБО полягає в тому, що якщо для українських та російських користувачів звітності найбільший інтерес представляє інформація про фінансові результати діяльності компанії, то конкретний зміст міжнародних стандартів більшою мірою направлений на формування достовірної інформації про фінансовий стан компанії, чи про її фінансові результати. Як наслідок – жорсткі вимоги, що пред'являються до процедур визнання активів, і введення вимог за їх оцінку на підставі справедливої вартості.

Визначення поняття "Звітна дата" МСФЗ не містять, звітна дата не зафіксована. Таким чином, на відміну від українських стандартів, МСФЗ не фіксують звітну дату, а також передбачають можливість вибору організацією звітного періоду, у тому числі для проміжної звітності.

Українські нормативні документи, як і російські, чітко визначають періодичність складання як проміжної, так і річної бухгалтерської (фінансової) звітності, роблячи виключення для організацій, що лише створені.

МСФЗ 34 ("Проміжна фінансова звітність") встановлює мінімальний склад проміжної фінансової звітності (короткий бухгалтерський баланс; короткий звіт про прибутки і збитки; короткий звіт про рух грошових коштів; короткий звіт про зміни капіталу; примітки до фінансової звітності). Проте компанія може публікувати повний пакет звітних форм в своїй проміжній фінансовій звітності, а не скорочену звітність

і деякі примітки до фінансової звітності. Таким чином, вимоги МСФЗ щодо порядку складання проміжної звітності істотно менш формалізовані, ніж вимоги П(С)БО та РСБО.

І в українській і системі обліку, і відповідно до міжнародних та російських стандартів, фінансова звітність, як правило, складається виходячи з передумови, що підприємство продовжуватиме діяльність в подальшому майбутньому. Таким чином, передбачається, що підприємство не має наміру потреби в ліквідації чи істотному скороченні обсягу своєї діяльності. Якщо такий намір або потреба існують, то фінансова звітність повинна складатися на підставі інших принципів, і в такому разі використані принципи мають бути розкриті.

Згідно ЗУ "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" підприємство повинно постійно (із року в рік) застосовувати обрану облікову політику. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності [1]. Згідно російських стандартів, а саме п. 6 РСБО 1/98 прийнята організацією облікова політика застосовується послідовно від одного звітного року до іншого. У МСФЗ також підприємство вибирає і застосовує облікову політику послідовно для однакових операцій, інших подій і умов (п.13 МСФО 8).

Українські стандарти визначають такі якісні характеристики, як дохідливість, доречність, достовірність, зіставність. Відповідно до МСФЗ зрозумілість інформації ототожнюється з її доступністю для розуміння користувачами. У російському законодавстві критерій зрозумілості інформації чітко не визначений.

Згідно МСФЗ інформація визнається доречною, якщо вона дозволяє впливати на економічні рішення користувачів, допомагаючи їм оцінювати минулі, справжні і майбутні події, а також підтверджувати або коректувати раніше зроблені оцінки. Доцільність інформації визначається виходячи з двох критеріїв – істотності і своєчасності. У російських нормативних актах дана якісна характеристика не сформульована. Її зміст розкривається лише в Концепції бухгалтерського обліку в ринковій економіці Росії, яка регламентує, що інформація доречна з точки зору зацікавлених користувачів, якщо наявність або відсутність її надає або здатне зробити вплив на рішення (включаючи управлінські) цих користувачів, допомагаючи їм оцінити минулі, справжні або майбутні події, підтверджуючи або змінюючи раніше зроблені оцінки. Таким чином, підхід до такої якісної характеристики інформації, як доцільність, сформульований в Концепції, в цілому відповідає міжнародним стандартам. Проте сама Концепція не є нормативним актом з бухгалтерського обліку. При цьому РСБО, не визначаючи доцільність як однієї з характеристик інформації, що розкривається в звітності, досить чітко вказують кожну з її складових. Так, п. 7 РСБО 1/98 сформульована вимога своєчасності, яку повинна забезпечувати облікова політика. Аналогічне визначення своєчасності міститься і в П(С)БО та МСФЗ.

Сутність такої якісної характеристики звітності, як надійність, МСФЗ визначають через поняття достовірності інформації: "Інформація визнається достовірною, якщо вона правдиво у всіх аспектах відображає господарську діяльність підприємства, а також не містить істотних помилок (спотворень) і необ'єктивних оцінок". Російськими нормативними актами вимоги щодо надійності інформації не сформульовані. Проте Концепція визначає надійність як відсутність істотних помилок. Крім того, аби бути надійною, інформація повинна об'єктивно відображати факти господарської діяльності, до яких вона фактично

або імовірно відноситься. Таким чином, підхід до характеристики надійності інформації, сформульований в Концепції, в цілому відповідає міжнародним стандартам.

Згідно МСФЗ достовірність інформації забезпечується сукупністю п'яти ознак: правдиве уявлення; превалювання сутності над юридичною формою; нейтральність; обачність; повнота. В ЗУ "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" та російських нормативних актах такі характеристики, як повнота, обачність і превалювання сутності над юридичною формою сформульовані як основні вимоги до облікової політики організації.

Загалом найбільш суттєвими відмінностями між національними, міжнародними та російськими стандартами є наступні:

а) у системі МСФЗ, на відміну від П(С)БО та РПБО, не існує визначення форми бухгалтерської звітності;

б) у МСФЗ, на відміну від П(С)БО та РПБО, передбачено два варіанти представлення звіту про зміни капіталу: звіт, що показує всі зміни в капіталі; звіт, що не включає операції з акціонерами по вкладах в капітал і виплаті дивідендів;

в) у російській системі регулювання бухгалтерського обліку на відміну від МСФЗ існує вимога складання Додатка до бухгалтерського балансу (форми № 5), а також Звіту про цільове використання отриманих коштів (форма № 6). У них наводиться інформація, яка згідно МСФЗ включається в примітки пояснень до фінансової звітності.

г) П(С)БО та МСФЗ не встановлюють прямої вимоги про обов'язкове включення до складу фінансової звітності аудиторського висновку, підтверджуючого достовірність звітності організації, як у РСБО.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, дослідивши в даній статті основні відмінності між національними, міжнародними і російськими стандартами бухгалтерського обліку, можна зробити висновок про те, що переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. Впровадження саме міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні полегшить

співпрацю вітчизняних підприємств з основними торгівельними партнерами, адже принципи, закладені в порядок формування звітності згідно МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан організації. У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів також.

Список використаної літератури:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» // від 16 липня 1999 р. № 996-XIV.
2. Федеральний закон "О бухгалтерском учете" // от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ.
3. *Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник для студентів ВНЗ спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ПП "Рута", 2003 р.
4. *Голов С.Ф., Костюченко В.М.* Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практич. посібник. – К.: Лібра, 200 г.
5. *Камышанов П.И.* Бухгалтерская финансовая отчетность: соответствие и анализ / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Омега-Л, 2006 г.
6. *Ковалёв В.В.* Финансовый учёт и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004 г.
7. *Кондраков Н.П.* Бухгалтерский учет: Учеб. пособие – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008 г.
8. Міжнародні стандарти фінансової звітності. (МСФЗТМ) 2004 / Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО). – 2007. – Ч. 1. – 1272 с.; Ч. 2. – 1223 с.
9. *Палий В.Ф.* "Международные стандарты учета и финансовой отчетности". М.: ИНФРА-М, 2007 г.
10. *Соловйова О.В.* Зарубіжні стандарти обліку і звітності – Москва, Аналітика-прес, 2006 р.
11. Стандарти бухгалтерського обліку. – Х.: ПП "ІНГВІНІ", 200 с.
12. Державний Комітет Статистики України: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

НАБОК Євгенія Валеріївна – студентка Кременчуцького національного університету ім. Михайла Остроградського