

*Г.М. Курило,
к. е. н., Ph. D., доцент
Національна академія статистики, обліку та аудиту*

ПЕРСПЕКТИВИ ТРАНСФОРМАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

Приведення національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) – це спосіб гармонізації і глобалізації обліку, підвищення якості облікової інформації і довіри до неї зовнішніх користувачів.

Актуальність даного напрямку дослідження обумовлена активізацією євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва, її участю у сфері відносин міжнародного розподілу та виробничій кооперації, залученням іноземних інвестицій в економіку України, виходом вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу, що викликає необхідність подальшого реформування системи бухгалтерського обліку та впровадження методології поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Метою роботи є вивчення і аналіз процесу реформування національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно з міжнародними стандартами фінансової звітності, подання власного погляду щодо перспективних напрямів розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку й звітності для прийняття рішень.

Проблемам реформування національної системи бухгалтерського обліку і звітності згідно міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ) присвячені праці таких відомих вчених – економістів, як . Астахов В.П., Бакаєв А.С., Богата І.Н., Бондарчук Н. В., Бреславцева Н.А., Гетьман В.Г., Голов С. Ф., Кизилов А.Н., Кіндрацька Л. М., Ковальов В.В., Кутер М.И.,

© Г.М. Курило 2012

Мельник М.В., Мизиковський Е.А., Николаєва С.А., Новодворський В.Д., Островський О.М., Палий В.Ф., Патров В.В., Пархоменко В. М., Петрук О. М., Плотніков В.С., Пучкова С.И., Рожнова О.В., Сапожнікова Н.Г., Соколов Я.В., Терехова В.А., Ткач В.И., Ткаченко Н. М., Хахонова Н.Н., Чумаченко М. Г., Шеремет А.Д., Шнейдман Л.З. та ін.

Аспекти застосування міжнародних стандартів фінансової звітності також знайшли свого відображення в працях Александера Д., Бернстайна Л.А., Ван Бреда М. Ф., Бретта М., Бриттона А., Ван Хорна Дж. К., Бетге Й., Дамодарана А., Йориссена Э., Мюллера Г., Метьюса М.Р., Нидлза Б., Перера М.Х., Хендриксена Э.С., Фінкельштейна С. і інших.

Розглядаючи наукові праці українських вчених слід підкреслити, що на даний час у більшості своєї, робиться акцент на порядок складання фінансової звітності підприємствами у відповідності з МСФЗ, тоді як питання методології, характеру конвергентності, шляхів їх впровадження залишаються без належної уваги.

Зокрема потребують подальшого, більш глибокого дослідження, питання трансформації національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності шляхом повної інтеграції або тільки гармонізації, а окремі техніки ведення обліку – за допомогою уніфікації. Більшість вчених схиляються до повної уніфікації (конвергентності) лише процедур обліку [1, 6, 7].

Ідея уніфікації облікових процедур належить Раді з міжнародних стандартів фінансової звітності (РМСФЗ), яка займається розробкою і опублікуванням МСФЗ. Її головна ціль полягає в розробці уніфікованого набору стандартів, здатні до застосування в будь-якій країні, в будь-якій ситуації. В силу чого відпаде необхідність дублювання його – створенням національних стандартів [1]. Ми погоджуємось з цим висловлюванням, так як досліджуючи коментарі РМСФЗ дійшли саме таких висновків.

Розвиток сучасних ринкових відносин, установлення довгострокових економічних зв'язків, існування або створення економічних суб'єктів господарювання з іноземним капіталом та вихід українських цінних паперів на міжнародному фондовому ринку

вимагають усунення розбіжностей, які виникають у закордонних партнерів під час аналізу і опрацювання інформації, що міститься у фінансовій звітності українських підприємств і організацій для прийняття адекватних рішень.

Система вітчизняного бухгалтерського обліку повинно трансформуватися, відображуючи економічні реформи України і пов'язані з ними зміни принципів та об'єктів обліку. Цей процес напряду зв'язаний з розширенням ділових зв'язків України в світовому господарстві, наростаючою актуальністю потребою розуміння даних фінансової звітності складеною за національними П(С)БО іноземними користувачами. Необхідність реформування національного бухгалтерського обліку очевидно, однак конкретні напрями реформування викликали і викликають багато дискусій вчених – економістів [1, 6]. Серед них найбільш гострою є проблема імплементації принципів та вимог МСБО/МСФЗ в національному бухгалтерському обліку для складання фінансової звітності українськими підприємствами (листинговими і тих, що мають намір виходити на міжнародний ринок капіталу) відповідно із змінами, що відбулись в чинному законодавстві [2].

Загальновідомо, що проявом найвищого рівня довіри є визнання в бізнесовому й професійному світі системи фінансової звітності, чії показники визначені згідно засад міжнародних стандартів фінансової звітності. Вона забезпечує ринок корисної широкому колу зацікавлених користувачів фінансової інформації, дозволяючи повному, високоефективно будувати управління фірмою, тобто є важливою компонентою якісного корпоративного управління бізнесом.

Звітність складена відповідно до вимог МСФЗ – необхідна умова виходу на міжнародний ринок капіталу. Одним із головних умов значущості фінансової інформації для її користувачів на міжнародних ринків капіталу є прозорість, суттєвість, зрозумілість і співставленість звітних даних, які містяться у звітності різних країн. Відповідно з рішенням, прийняте більшістю економічно розвинутих країн, перехід до використання МСФЗ в частині формування консолідованої звітності почалось у 2005 році [3]. У контексті з цим Міністерством фінансів України було прийнято «Стратегія

застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» схваленою розпорядженням Кабінету міністрів України від 24.10.2007р. № 911-р. [5]. Головною метою схвалення й прийняття цієї Стратегії, поміж інших цілей, є оголошення гармонізації національної системи обліку, її адаптація до МСФЗ. В контексті з стратегією було внесено зміни та доповнення в головному законодавчому акті бухгалтерів – Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]. У ньому з'явилася стаття 12¹ «Застосування міжнародних стандартів» де оголошується, що публічні акціонерні товариства, підприємства – емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, та фондових операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ. Решта суб'єктів господарювання на власний розсуд можуть визначитись із стандартами для складання фінансової звітності. І в разі обрання МСФЗ, - необхідно зробити певний запис «Складено за МС». Таким чином на державному рівні введена вимога застосування МСФЗ. З нашого погляду цей крок недостатній, адже при цьому пакет форм фінансової звітності підприємств як за структурою так і за змістом не відповідають МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (IFRS) та МСФЗ 1 «Представлення фінансової звітності» (IAS).

У таблиці 1 приведено порівняння фінансової звітності, яку повинні представити підприємства відповідно з МС та українським законодавством.

Склад звітності за українським законодавством приведено відповідно до нормативно-правових актів Мінфіну України.

Одночасно потрібно відмітити відмінності в термінології: міжнародні стандарти – це стандарти фінансової звітності, в той час як в українській практиці – бухгалтерського обліку.

1. За МСФЗ підприємство самостійно обирає яку форму складати: або Звіт про фінансові результати або Звіт про власний капітал. Така норма відсутня в українському законодавстві.

Склад фінансової звітності за МСФЗ та українським законодавством

МСФЗ	Українське законодавство
Бухгалтерський баланс	Бухгалтерський баланс (форма №1)
Звіт про прибутки й збитки (проміжна) Звіт про фінансові результати (річна. На вибір фірми ¹)	Звіт про фінансові результати (форма № 2, проміжна і річна)
Звіт про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів (форма №3)
Звіт про власний капітал (річна. На вибір фірми ¹)	Звіт про власний капітал (форма № 4)
-	Примітки до річної фінансової звітності (форма №5)
-	Звітність за сегментами (форма № 6)
Облікова політика та пояснювальна записка	-
-	Аудиторський висновок

Також особливої уваги потребує питання відповідності звітності МСФЗ. Звітність відповідає МСФЗ, якщо вона підготовлена у відповідності з усіма стандартами і інтерпретуваннями. Відповідати МСФЗ означає, що звітність задовільняє всі вимоги кожного застосованого стандарту. І навпаки, фінансова звітність не може охарактеризуватися як така, що відповідає МС в разі наявності суттєвих відхилень від стандартів та пояснень до них стосовно обліку та розкриття інформації. Наявність національних положень (стандартів), що суперечать МСФЗ, а також розкриття облікової політики і включення у звітності відповідних роз'яснень не можуть виправдовувати допущені відхилення від вимог МСФЗ.

В той же час у виключних ситуаціях передбачено можливість відступу від МСФЗ. Такі ситуації виникають, коли застосування міжнародних стандартів може привести до спотворення інформації про окремі господарські операції.

Крім того, МСФЗ встановлюють досить жорсткий підхід до вибору облікової політики. У цьому процесі підприємство повинно орієнтуватися на правила МСФЗ. При відсутності їх для окремих операцій керівництво підприємства розробляє облікову політику, при застосуванні якої фінансова звітність міститиме повну, неупереджену інформацію, необхідну користувачам для прийняття рішень, яка достовірно відображує результати діяльності та фінансове становище, а також економічний зміст операцій (принцип «превалювання змісту над формою»).

Прийнятий в МСФЗ підхід покликаний усунути занадто широке тлумачення стандартів, а також ситуації, коли в опубліковану фінансову звітність міститься запис про її підготовленість відповідно до МСФЗ, хоча насправді не всі вимоги були дотримані. Частіше подібні випадки виникають стосовно вимог щодо розкриття інформації по операціях з пов'язаними сторонами, географічними та виробничими сегментами, розподілу продукції.

Враховуючи викладене зазначимо, що перед бухгалтерською і аудиторською спільнотами постало одне з найважливіших комплексних завдань - вивчення міжнародних стандартів фінансової звітності, перебудова свого професійного мислення під МСФЗ та розвинення навиків роботи з міжнародними стандартами, їх професійне трактування під час застосування у професійну практику.

Також прийнята урядом України Стратегія містить багато суперечностей, зокрема:

п. 11, розділу адаптації до МСФЗ, наголошена необхідність розроблення методичного забезпечення для застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які були розроблені з врахуванням вимог МСБО;

п. 12, розділу удосконалення національних П(С)БО, стверджується необхідність забезпечення Міністерством фінансів України співробітництва з Радою міжнародних стандартів фінансової звітності з метою запровадження в Україні МСФЗ, як одного із напрямів удосконалення національного бухгалтерського обліку. Постає питання, як можна одночасно стверджувати про вибір двох різних траєкторій удосконалення одного і того ж

напрямку при наявності різних цілей? І навіщо повний перехід до МСФЗ, якщо національні П(С)БО відповідають нормам МСБО, а головна мета Стратегії – гармонізація національної облікової системи. До речі, майже у всіх країнах – членах ЄС, застосовуються національні положення фінансової звітності (бухгалтерського обліку), які наближені до МСФЗ з урахуванням національних традицій, економічних особливостей ведення бізнесу тощо [6]. Тобто йдеться про конвергенцію у вигляді гармонізації обліку і звітності, а не їх уніфікації. І це, на нашу думку, правильно, бо суть гармонізації полягає в існуванні у кожній країні своєї моделі організації обліку та стандартів, які її регулює. Головне, щоб ці стандарти не суперечили аналогічним стандартам в інших країнах – членах європейського співтовариства.

Загальновідомо, що у світі немає жодної країни, яка б повністю дотримувалась МС. Адже це навряд можливо, оскільки кожна країна має свої економічні особливості ведення бізнесу, традиції ведення обліку, які налічують віка і зруйнувати їх заради повної конвергенції недоречно, економічно недоцільно.

Доречнішим напрямом удосконалення національної системи обліку є не її повна стандартизація, а уніфікація тільки облікового процесу, який би містив уніфікований набір стандартів, прийнятний для будь-якої країни. Як це й висвітлено в сформованій головній Концепції РМСФЗ, При наймі, такий підхід був застосований ще в 1998 році урядом Молдови. І починаючи з 2000 року по теперішній час країна використовує розроблені стандарти бухгалтерського обліку, які крім усього, враховують власні особливості і вимоги МС.

Також нам цікаво дізнатися, проводилося чи ні Міністерством фінансів України разом з Кабінетом міністрів аналіз кошторису витрат на розробку і впровадження існуючих національних П(С)БО та майбутнього впровадження в Україні МСФЗ, у т. ч. витрат на перепідготовку кадрів і якісного перекладання міжнародних стандартів?

Процес перекладання та тлумачення економічних категорій – складна конструкція. Вона навряд чи зможе влаштувати професійне співтовариство і державні органи. Саме тому в ЄС

права на переклад міжнародних стандартів були передані комітетом по МСФЗ відповідним країнам. В Україні такої передачі права не відбулось (в Україні, наскільки нам відомо, такого комітету не створено) і це затягує, ускладнює процес перекладання, а значить їх повноцінне впровадження й застосування на практиці..

На наше переконання трансформація бухгалтерського обліку та звітності повинна здійснюватися з урахуванням національних традицій, специфіки економічного розвитку України, а не шляхом автоматичного копіювання західного досвіду.

Висновки. На даному етапі, реформування національної системи бухгалтерського обліку доцільно здійснювати шляхом поступового усунення існуючих невідповідностей. Це призведе до більш успішному просуванню українських фірм на міжнародні ринки капіталу.

Також, стверджуючи про реформування українського бухгалтерського обліку необхідно підкреслити, що сліпе, без будь-яких змін, прийняття в якості національних стандартів міжнародних стандартів фінансової звітності в принципі неможливо. Адже за сутністю, міжнародні стандарти являють собою компроміс між провідними обліковими системами в світі. Вони носять рекомендаційний характер, а не обов'язковий. Відтак, оптимальнішим варіантом є їх адаптація до українських реалій ведення бізнесу, продовжуючи внесення змін в національних П(С)БО та розробку і впровадження нових стосовно тих об'єктів обліку щодо яких взагалі не існують ніяких положень, наприклад щодо ведення обліку в гіперінфляційних умовах, подій після звітної дати, інформації про афілійовані особи, про угоди про розподіл продукції і інші, які по максимуму враховували вимоги МСФЗ.

Список використаних джерел

1. Бондарчук Н. В. Гармонізація бухгалтерського обліку України за міжнародними стандартами.// Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси».—Випуск 9 (33) .— 2012.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, із змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http:// www.minfin.Gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

3. Качалин В.В. Финансовый учёт и отчётность в соответствии со стандартами ГААР.- М.: «Дело», 2000.- 432с.

4. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, затверджена постановою КМУ від 28.10.1998р. № 1706. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http:// www.minfin.Gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

5. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням КМУ від 24.10.2007р. № 911-р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http:// www.minfin.Gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

6. Стуков Л.С. Реформирование системы бухгалтерского учета и международные стандарты финансовой отчетности// Аудиторские ведомости.- 2003. - № 3. - С. 6 – 7, № 5. - С.12-13.

7. Шнейдман Л.З. Соответствие отчетности международным стандартам//Бухгалтерский учет.-2001.-№12.-с.17-23.