

ЛОГОС ПАРАДИГМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ ТА ДИВЕРГЕНЦІЯ СВІТОВОГО ДОСВІДУ

Яцишин Н.З.

Дана стаття присвячена дослідженню парадигми бухгалтерського обліку і аналізу історії розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Подана характеристика чотирьох основних моделей бухгалтерського обліку – британо-американської, континентальної, південноамериканської або англосаксонської та інтернаціональної. Вказано на роль міжнародних стандартів фінансової звітності в облікових системах різних країн світу, в тому числі і України. Докладно розглянуті складові парадигми фінансової звітності в Україні.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, бухгалтерський облік, форми фінансової звітності, парадигма фінансової звітності.

ВСТУП

Трансформаційні процеси у світовому господарстві, його геополітична спрямованість на глобалізацію зумовлюють необхідність дослідження спільних і відмінних рис у сучасних облікових парадигмах. Доступною для широкого кола користувачів є облікова інформація саме із фінансової звітності, тому для визначення напрямків її подальшого розвитку доцільно розглянути логос парадигми кінцевої стадії облікового процесу – формування фінансових звітів і приміток до них.

Слід зауважити, що виробити сучасну парадигму фінансової звітності неможливо без докладного аналізу облікових тенденцій, моделей обліку, та визначення дивергенцій між ними.

Відмінності в облікових системах різних країн обумовлені економічними, політичними і географічними причинами. Серед економічних причин на облікові системи найбільш вагомий вплив чинять такі фактори: розвиток ринків капіталу, наявність широкого кола інвесторів і кредиторів, інфляційні процеси в економіці, розміри і організаційна структура суб'єктів господарювання, рівень освіти як облікового персоналу, так і користувачів фінансової звітності, законодавство. Вплив облікових правил однієї країни на іншу може бути обумовлений політичними причинами або географічною близькістю. Аналіз інформації з фахових видань виявив відсутність єдиної класифікації облікових моделей. Згідно найбільш поширеної класифікації, наведеної, зокрема, у роботах О.В.Соловйової і Я.В.Соколова розрізняють три основні моделі бухгалтерського обліку – британо-американську, континентальну та південноамериканську [1, с.33], [2, с.27]. В.Г.Швець британо-американську модель називає

англосаксонською і виокремлює четверту модель – інтернаціональну [3, с.13].

Стаття присвячена дослідженню основних моделей бухгалтерського обліку та аналізу історичних моментів у розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

1 ІСТОРІЯ ТА ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У СВІТІ

Щоб зрозуміти суть теми дослідження, результати якого представлені у даній статті, дамо визначення основних понять.

Логос (від грецької *logos*) – одне з основних понять давньогрецької філософії – одночасно висловлювання і зміст (поняття, судження, підстава), універсальна осмисленість, розмірність буття [4, с.731].

Парадигма (від грецької *paradeigma* – приклад, зразок) – вихідна концептуальна схема, модель постановки проблем і їх рішення, методів дослідження, які переважають протягом певного історичного періоду у науковому товаристві [4, с.977]. В.В.Сременко пише: “В основі будь – якої парадигми лежить концепція, тобто цілісна логічно ув'язана система поглядів. Ядро парадигми складається з вихідних первинних понять, системи основних принципів і законів, а також імовірних гіпотез” [5, с.73].

Дивергенція (*divergentia*) – давньолатинський термін, що позначає розбіжність [4, с.394].

Отже, у світі розрізняють чотири основні моделі бухгалтерського обліку – британо-американську, континентальну, південно-американську або англосаксонську та інтернаціональну.

Британо-американська облікова модель набула поширення у Великій Британії, США, Нідерландах, Австралії, Канаді, Індії [1, с.33]. Особливостями цієї

Яцишин Наталія Зіновіївна, здобувач кафедри бухгалтерського обліку Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, тел. 8(097)720-40-66 e-mail: jatsyshyn_n@rambler.ru

моделі є спрямованість фінансової звітності на широке коло дійсних і потенційних інвесторів та кредиторів, обумовлена високим рівнем розвитку фондового ринку та акціонерної організаційно – правової форми бізнесу, стабільна політична система; високий рівень розвитку економіки, відсутність законодавчого регулювання бухгалтерського обліку, натомість, ведення обліку у відповідності до облікових стандартів, розроблених невіддільними професійними організаціями бухгалтерів, гнучкість і багатоваріантність у методиках обліку, високий рівень професійної грамотності як бухгалтерів, так і користувачів інформації фінансової звітності.

Континентальна модель притаманна обліковим системам більшості країн Європи і в Японії [1, с.33]. Основними характеристиками цієї моделі є тісний зв'язок бізнесу з банками, законодавча регламентація бухгалтерського обліку, консерватизм облікової практики, орієнтація фінансової звітності на задоволення інформаційних потреб уряду, зокрема щодо оподаткування.

Південноамериканська модель поширена в Аргентині, Болівії, Бразилії, Чилі [1, с.33]. Специфікою цієї моделі є врахування у фінансовій звітності інфляційних процесів та орієнтація на потреби державного регулювання.

Слід відзначити освітлену у роботі В.Г.Швець інтернаціональну модель ООН [3, с.13]. Необхідність її виокремлення обумовлена потребами міжнародної гармонізації обліку з метою формування повної, достовірної і неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності, яка слугуватиме основою прийняття зважених управлінських рішень користувачами. Інтернаціональна модель базується на застосуванні загальноприйнятих облікових стандартів.

У США достовірність інформації, відображеної у фінансовій звітності забезпечуються за допомогою загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles — GAAP), які виконують роль стандартів бухгалтерського обліку. Стандарти GAAP є міжнародно прийнятими та цілком сумісними з Міжнародними стандартами фінансової звітності (International Financial Reporting Standards — IFRS). Стандарти IFRS та GAAP побудовані на спільних концепціях ведення обліку та формування фінансової звітності. Стандарти GAAP відзначаються більшою докладністю порівняно з IFRS [3, с.13].

Основним призначенням міжнародних облікових стандартів було врегулювання відмінностей в підходах до змісту фінансових звітів, що ускладнювали аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків. Для забезпечення гармонізації фінансової звітності було створено Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), до переліку повноважень якого входять видання та вдосконалення в інтересах суспільства

стандартів бухгалтерського обліку, покладених в основу формування фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та дотриманню їх в усіх країнах.

Оскільки стандарти головним чином визначають методи оцінки та підходи до подання інформації у фінансовій звітності, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (International Accounting Standards - IAS) було перейменовано у Міжнародні стандарти фінансової звітності – МСФЗ (International Financial Reporting Standards - IFRS).

Перший Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS 1) було затверджено 19 червня 2003 р. і він поширюється на фінансову звітність, складену за період, починаючи з 2004 р. Водночас стандарти, випущені до цього, зберігають свою колишню назву (тобто МСБО) і замінюватимуться МСФЗ поступово.

Міжнародні стандарти фінансової звітності складаються з:

- Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS);
- Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS);
- Інтерпретацій, розроблених Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності або колишнім Постійним комітетом з тлумачень.

Розрізняють такі основні способи використання МСФЗ:

- як національні вимоги до обліку в різних країнах, здебільшого після відповідного переопрацювання;
- як база для вироблення всіх або деяких вимог до обліку в тій чи іншій країні;
- як міжнародний орієнтир для тих країн, які виробляють власні вимоги до обліку.

Слід зауважити, що МСФЗ не регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку. Вони освітлюють загальні правила оцінки та визнання інформації у фінансових звітах.

Міжнародні стандарти відзначаються рекомендаційним характером і слугують міжнародним орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. У багатьох країнах МСФЗ визнано базовим документом, на основі якого розробляють власні національні стандарти. В.Г.Швець, внаслідок проведеного дослідження застосування МСФЗ в різних країнах, виокремлює 9 груп країн, які застосовують МСФЗ або узгоджують національні стандарти з ними [3, с.13] (табл. 1).

Згідно інформації табл. 1, найбільшою чисельністю відзначається п'ята група країн, у яких Національні стандарти розробляються окремо на основі аналогічних МСФЗ. Слід зазначити, що Україна відноситься саме до вказаної групи. В Україні розроблено і впроваджено Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, основою яких слугували МСФЗ, що сприяло відкритості й зрозумілості облікової інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів, зокрема для вітчизняних та іноземних інвесторів і кредиторів.

Таблиця 1 Аналіз міжнародної практики застосування МСФЗ

№.	Спосіб застосування МСФЗ та їх узгодження з національними обліковими стандартами	Країна
1	МСФЗ використовуються як національні стандарти з додатковими поясненнями	Хорватія, Кіпр, Кувейт, Латвія, Мальта, Оман, Пакистан, Тринідад і Тобаго
2	МСФЗ використовуються як національні стандарти; останні розробляються для об'єктів, що не охоплені МСФЗ	Малайзія, Папуа-Нова Гвінея
3	МСФЗ використовуються як національні стандарти, але в деяких випадках можуть бути модифіковані для місцевих умов	Албанія, Бангладеш, Барбадос, Колумбія, Ямайка, Йорданія, Кенія, Польща, Судан, Свазіленд, Таїланд, Уругвай, Замбія, Зімбабве
4	Національні стандарти розробляються окремо, але базуються на відповідних МСФЗ	Чилі, Іран, Філіппіни, Словенія, Туніс
5	Національні стандарти розробляються окремо, але базуються на аналогічних МСФЗ у більшості випадків. Відсутні посилання на МСФЗ в національних стандартах	Бразилія, Чехія, Франція, Індія, Ірландія, Литва, Маврикій, Мексика, Намібія, Нідерланди, Норвегія, Португалія, Сінгапур, Словаччина, ПАР, Україна, Швейцарія, Туреччина
6	Те саме, що п. 5, але кожний стандарт містить положення, яке порівнює національний стандарт з відповідними МСФЗ	Австралія, Данія, Гонконг, Італія, Нова Зеландія, Швеція
7	Національні стандарти розробляються окремо	Австрія, Бельгія, Канада, Фінляндія, Німеччина, Японія, Корея, Люксембург, Іспанія, Великобританія
8	Відсутність національних стандартів	Румунія
9	Відсутність національних стандартів, МСФЗ формально не прийняті, але використовуються для формування фінансової звітності	Ботсвана, Лесото

Варто зауважити, що євроінтеграційні процеси чинять значний вплив на зростання кількості підприємств у країнах Євросоюзу, які застосовують в обліковій практиці МСФЗ. Як стверджує Л.П. Нищенко, у країнах Європи 73% суб'єктів господарювання перейшли на міжнародні стандарти після затвердження Європейським Парламентом пропозиції Комісії з цінних паперів та фондової біржі щодо обов'язкового складання консолідованої звітності за МСФЗ не пізніше 2005р., з них: у Нідерландах – 92% підприємств застосовують в обліковій практиці МСФЗ, у Німеччині – 87%, в Іспанії – 85%, у Бельгії та Люксембурзі – 79%, у Великій Британії – 75%, у Франції – 72%, у Туреччині – 69%, у Польщі – 65%, в Італії – 54%, у Греції – 54% [6, с.9,10].

Аналіз інформації з літературних джерел [7], [8, с.11-36], [6, с.9, 10], [3, с.13] дозволяє виокремити такі історичні етапи становлення МСФЗ:

- установчий (1959-1977 рр.) – міжнародне визнання актуальності питань регулювання бухгалтерського обліку та звітності, формування Спеціальної групи при ЄС з питань бухгалтерського обліку, Об'єднаної канадської міжнародної групи, Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, експертної групи при ООН, Міжнародної федерації бухгалтерів;

- аналітичний (1978-1989рр.) – конструктивний аналіз наведеними організаціями облікових правил і методик, вироблення стандартів обліку і звітності, виокремлення двох домінуючих основ облікової стандартизації – МСФЗ і GAAP-US;

- методологічний (з 1990 р. – і дотепер) – удосконалення методики обліку і звітності, визнання МСФЗ урядами країн ЄС, Китаю, Австралії, а також визнання МСФЗ міжнародними організаціями (COT, МВФ (Міжнародним валютним фондом), IOSCO (Міжнародною організацією комісій з цінних паперів), OESD (Організацією економічного співробітництва та розвитку)), фондовими біржами, укладання Норволкської угоди між IASB (Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності) і FASB (Радою зі стандартів фінансового обліку США) стосовно конвергенції між МСФЗ та GAAP-US.

Отже, МСФЗ — це гнучка, динамічна система, яка відіграє позитивну роль у вдосконаленні національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності й інтеграції України у світове співтовариство. Слід підкреслити динамічність процесу розроблення міжнародних стандартів з обліку та звітності. Окремі раніше випущені стандарти уточнюються або замінюються новоствореними з урахуванням досвіду застосування та вимог сьогодення.

2 ІСТОРІЯ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

На основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в Україні розроблено і впроваджено в облікову практику суб'єктів господарювання національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку — П(С)БО. Закон України

«Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» визначає Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, як нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який містить принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам. [9, ст.1].

Аналіз історичних аспектів реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні шляхом його стандартизації дозволяє безпосередньо пов'язати трансформаційні перетворення облікової системи із здобуттям України державного суверенітету у 1991 році.

Суттєвим кроком у напрямі гармонізації вітчизняної фінансової звітності з міжнародними стандартами стало затвердження у 1992 році наказу Президента України "Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики", та у 1993 році Постанови Кабінету міністрів України "Про концепцію побудови національної статистики України» та «Державної програми переходу на міжнародну систему обліку та статистики" [10, 11, 12], у яких визначено основні напрями реформування, а саме: розроблення загальних методологічних основ реформування облікової системи, розвиток співробітництва з міжнародними професійними організаціями, розроблення спільних проектів щодо введення МСБО в облікову практику вітчизняних підприємств, розроблення та затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку, вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку.

В цілому, протягом 1991-1995 років в Україні затверджено 58 нормативно-законодавчих документів з регулювання бухгалтерського обліку [13, с.846].

Слід зазначити, що згідно "Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні" з 1 січня 1994 року суб'єкти господарювання склали і подавали три форми бухгалтерської фінансової звітності: баланс, звіт про фінансові результати та звіт про зміни у фінансово-майновому стані підприємства.

Наступний етап трансформації бухгалтерського обліку і фінансової звітності пов'язаний з податковою реформою 1997 року, внаслідок якої в Україні ведеться окремий податковий облік, який регламентовано податковим законодавством. Основна причина відокремлення податкового обліку полягає у відмінностях між вимогами податкового законодавства і правил фінансового обліку щодо складу доходів і витрат, порядку формування прибутку (збитку), норм і методів амортизації необоротних активів. Податковий облік ведеться з метою накопичення даних про валові доходи і валові витрати і використовується для складання податкової звітності. Форми, правила, порядок і строки подання податкових звітів визначаються податковими органами. Зміни в податковому обліку не впливають на фінансовий облік. Податкова звітність здобула першочергового значення для підприємств, порівняно з фінансовою.

Окремим етапом реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності слід визнати стандартизацію обліку у банківській системі України.

У банківській системі України перехід до застосування в обліковій практиці міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відбувся 1 січня 1998 року. З метою забезпечення організованого переходу була проведена значна підготовча робота – фахівцями Національного банку України (департаментів бухгалтерського обліку, економічного, емісійно-кредитного, валютного регулювання, інформатизації, служби банківського нагляду) були розроблені інструктивні матеріали щодо застосування нових правил обліку, які у другому півріччі 1997 року (ще до офіційного впровадження нового плану рахунків) були апробовані в облікових системах 15 пілотних банків України, зокрема, у ВАБанку, "Форумі", "Ажіо", "Кредит - Дніпро", "Транті" [14, с.5].

Перехід до впровадження в облікову практику банків України МСБО передбачав виконання низки заходів, які доцільно об'єднати в п'ять блоків:

- 1.Зміна форм організації збору облікової інформації;
- 2.Перехід до загальновизнаних у міжнародній практиці принципів бухгалтерського обліку і якісних характеристик корисності інформації, відображеної у фінансових звітах;
- 3.Запровадження нового плану рахунків і нового порядку аналітичного обліку;
- 4.Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський і податковий;
- 5.Перехід до складання фінансової звітності банків згідно МСБО.

Першими вітчизняними виробничими структурами, що ввели елементи міжнародних принципів обліку та звітності, стали відкриті акціонерні товариства, підприємства-емітенти та професійні учасники фондового ринку. Ці підприємства, починаючи з 1999 р., складають фінансову звітність за новими формами у відповідності до МСБО [3, с.13].

Наступним етапом перебудови вітчизняної облікової системи стало прийняття Кабінетом міністрів України у 1998 році постанови "Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів" [15].

Програмою передбачалося приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку за такими напрямками:

- 1.законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку шляхом прийняття спеціального Закону України;
- 2.формування нормативної бази шляхом розроблення нових положень (стандартів);
- 3.методичне забезпечення діяльності бухгалтерських служб необхідними інструкціями, методичними вказівками, коментарями;

4. кадрове забезпечення реформи шляхом підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку;

5. міжнародне співробітництво через вступ і активну роботу в міжнародних спеціалізованих професійних організаціях [3, с.13].

Реалізація положень Програми супроводжувалась прийняттям у 1999 році Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", який передбачає регулювання бухгалтерського обліку в напрямку гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності, затвердженням Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкції до його застосування, в основі побудови якого полягає концепція відповідності назв і призначення рахунків і субрахунків назвам і змісту показників Балансу і Звіту про фінансові результати, що забезпечує можливість безпосередньо з рахунків і субрахунків нового Плану рахунків отримувати інформацію для складання фінансової звітності.

У процесі виконання Програми реформування бухгалтерського обліку розроблено і запроваджено національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Втім, стверджувати, що вони повністю відповідають МСФЗ не можна з огляду на результати постійної роботи Комітету з МСФЗ по оновленню прийнятих і розробленні нових міжнародних стандартів.

Слід зауважити, що практичне впровадження Програми реформування бухгалтерського обліку в Україні не завершено. Фінансову звітність за міжнародними стандартами складають вітчизняні банки, інші вітчизняні підприємства та установи продовжують оприлюднювати фінансову звітність, складену за національними стандартами, незважаючи на рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) від 02.06.02р. № 126 та розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.01.03р. № 25-р. щодо підготовки акціонерними товариствами звітності за міжнародними стандартами [6, с.10]. Гармонізації облікової практики вітчизняних підприємств з МСФЗ сприяє запровадження Стратегії застосування МСФЗ, схваленої розпорядженням Кабінету міністрів України 24.10.2007 № 911-р, згідно якої всі підприємства-емітенти, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банки і страховики, за власним рішенням інші емітенти цінних паперів і фінансові установи мають складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність у відповідності до МСФЗ, починаючи з 2010 року.

Слід зазначити, що склад форм, порядок складання і строки подання фінансової звітності, методика формування її статей та елементів регламентуються національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Важливим підходом до стандартизації фінансової звітності є класифікація звітних форм в залежності від завдань звітності, що дає можливість чітко окреслити, яка саме інформація має наводитись у звітності.

Елементом фінансового звіту визнається сукупність однорідної інформації, що відображається у фінансовому звіті [16, с.24]. Елементи поділяються на статті фінансового звіту, які можуть об'єднуватись в однорідні групи.

Виходячи із завдань фінансової звітності, розрізняють такі її елементи:

- активи;
- зобов'язання;
- власний капітал;
- доходи, витрати, прибутки і збитки;
- рух грошових коштів.

Відповідно виникає необхідність дослідження обсягу і змісту звітної інформації та методики формування звітних показників, їх об'єднання в статті та елементи фінансової звітності. З урахуванням необхідності вдосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в напрямі гармонізації з МСФЗ, які зазнали змін внаслідок подій, що відбувалися у світовій економіці останнім часом, та з метою забезпечення релевантною інформацією широкого кола користувачів пропонується введення до складу елементів фінансових звітів сукупних прибутків (збитків).

Сукупні прибутки та збитки - всі зміни у власному капіталі, що відбулися у звітному періоді і не пов'язані з операціями акціонерів (наприклад, переоцінка фінансових активів, призначених для продажу, необоротних активів) [7]. Оновлений перелік форм та елементів фінансової звітності наведено у табл. 2.

З метою конкретизації складових оновленої парадигми фінансової звітності в Україні необхідно провести оцінку сучасного стану гармонізації вітчизняної облікової системи з МСФЗ. Аналіз досліджень Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швеця, [17], [18], [19], [20] дозволяє стверджувати, що значна увага надається саме окремим відмінностям положень (стандартів) бухгалтерського обліку від МСФЗ і виділити такі основні проблеми адаптації національної практики бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів:

- неузгодженість керівництва розробленням та впровадженням положень (стандартів) бухгалтерського обліку; відсутність чіткого розподілу повноважень між вітчизняними регуляторами облікової системи - Міністерством фінансів України, Національним банком України, Державним казначейством України, галузевими міністерствами та відомствами, Кабінетом міністрів України та Державним комітетом статистики України.

- відсутність професійного судження бухгалтерів, орієнтованість на законодавчу базу;
- наявність обов'язкового податкового обліку.

Зокрема, в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" відсутня вимога обов'язковості застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, не зважаючи на той факт, що вітчизняні банки, публічні акціонерні товариства та підприємства, які повинні оприлюднювати фінансову звітність, зобов'язані готувати її відповідно до МСФЗ.

Таблиця 2 Призначення форм фінансової звітності

Форма звітності	Елементи	Призначення
Баланс	Активи, зобов'язання, власний капітал	Містить інформацію про фінансовий стан підприємства на звітну дату
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати, прибутки збитки	Містить інформацію про доходи, витрати, фінансові результати діяльності підприємства за звітний період
Звіт про сукупні прибутки і збитки	Чистий прибуток, прибутки і збитки від переоцінки фінансових активів, призначених для продажу, від переоцінки майна	Містить інформацію про всі зміни у власному капіталі підприємства, що не пов'язані з операціями акціонерів
Звіт про власний капітал	Власний капітал	Містить інформацію про зміни у власному капіталі за звітний період
Звіт про рух грошових коштів	Грошові кошти, їх еквіваленти	Містить інформацію про надходження і вибуття грошових коштів внаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності за звітний період
Виклад облікової політики та пояснювальні примітки		Повне розкриття інформації про методи і прийоми, прийняті на підприємстві для ведення обліку, складання і подання фінансової звітності

Згідно з п. 12 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік [21]. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Квартальна звітність (проміжна) складається наростаючим підсумком з початку року, її формують Баланс і Звіт про фінансові результати діяльності підприємства. Слід підкреслити, що такий стан справ суперечить МСБО 34 “Проміжна фінансова звітність” і базовому підходу повноти інформації, відображеної у фінансових звітах [7]. Тому з метою гармонізації вітчизняної фінансової звітності з МСФЗ пропонується складати квартальну фінансову звітність у повному обсязі, як цього вимагають міжнародні стандарти.

Інтернаціоналізація вітчизняної економіки супроводжується виходом підприємств на світові ринки капіталу, залученням закордонних інвестицій та кредитів, що зумовлює потребу складання

підприємствами України фінансової звітності у відповідності з міжнародними стандартами. Іноземні підприємства, що функціонують на ринку України та українські підприємства з іноземними інвестиціями також повинні готувати фінансову звітність, складаючи її у відповідності з міжнародними стандартами. Складність полягає в тому, що відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, П(С)БО не повинні суперечити міжнародним стандартам. Слід підкреслити, що незважаючи на факт фундації П(С)БО на МСФЗ - між ними існують суттєві відмінності. Їх аналіз і подальше врегулювання в нормативно – законодавчій базі – першочергове завдання реформування вітчизняної облікової системи, вирішення якого забезпечить подальшу гармонізацію бухгалтерського обліку з МСФЗ.

Складові парадигми фінансової звітності в Україні наведено в табл. 3.

Таблиця 3 Парадигма фінансової звітності в Україні

Елементи	Характерні риси парадигми
Концептуальне визначення сутності і мети фінансової звітності	Фінансова звітність підприємств надає повну, правдиву та неупереджену інформацію широкому колу як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів щодо стану активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, результатів діяльності, сукупних прибутків і збитків, руху грошових коштів підприємства для прийняття рішень. Фінансова звітність складається на основі даних фінансового синтетичного і аналітичного обліку з урахуванням наслідків подій після дати балансу. Склад і порядок заповнення форм, періодичність і строки подання фінансової звітності регламентовано чинним законодавством.
Принципи бухгалтерського обліку	Обліковим принципом є основне вихідне положення бухгалтерського обліку, базова концепція, покладена в основу оцінки та визнання в обліку і розкриття у фінансовій звітності господарських фактів, явищ та процесів господарюючого суб'єкта, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів. Основою складання фінансової звітності є принцип нарахування і відповідності доходів і витрат,

	загальноприйняті фундаментальні судження автономності, безперервності діяльності, історичної (фактичної) собівартості, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою
Якісні характеристики корисності інформації, відображеної у фінансовій звітності	Зрозумілість; Доречність з урахуванням характеристик суттєвості і своєчасності; Достовірність з урахуванням характеристик правдивості подання, нейтральності і обмеження своєчасності та раціональності; Зіставність
Користувачі інформації, відображеної у фінансовій звітності	Існуючі і потенційні інвестори, працівники, позикодавці, постачальники та інші торгові кредитори, замовники, уряд та урядові установи й громадськість, широке коло інших зацікавлених осіб
Вид моделі обліку	Континентальна
Відповідність МСФЗ	Розроблені Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку ґрунтуються на МСФЗ і мають не суперечити їм. Відсутні посилання на МСФЗ в національних стандартах. Відсутня вимога відповідності фінансової звітності МСФЗ у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»
Державне регулювання	Міністерство фінансів України регламентує питання методології складання фінансової звітності підприємств, Національний банк України регулює питання порядку складання і подання фінансової звітності банків, Державне казначейство України керує процесом складання і подання фінансової звітності бюджетних установ
Склад форм	Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про сукупні прибутки (збитки), Звіт про власний капітал, Звіт про рух грошових коштів, Примітки
Склад елементів фінансової звітності	Активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, прибутки і збитки, сукупні прибутки і збитки, рух грошових коштів
Періодичність	Річна і проміжна (квартальна)
Валюта складання	Складається у національній валюті (тис. грн). Операції в іноземній валюті визнаються у фінансовій звітності за офіційним курсом НБУ, що діяв на дату звітності – для монетарних статей, на дату операції – для немонетарних статей, визнаних за собівартістю а також для доходів і витрат, на дату визначення справедливої вартості – для статей, врахованих за справедливою вартістю
Охоплення	Фінансова звітність суб'єкта господарювання, Консолідована фінансова звітність групи підприємств, що складається материнською компанією з урахуванням наслідків діяльності дочірніх і асоційованих компаній
Суб'єкти складання	У повному обсязі фінансову звітність складають підприємства всіх видів економічної діяльності, за винятком бюджетних установ, представництв іноземних компаній та суб'єктів малого бізнесу. Представництва іноземних компаній та суб'єкти малого бізнесу складають скорочені за показниками Баланс та Звіт про фінансові результати
Вимоги щодо оприлюднення	Фінансова звітність не становить комерційної таємниці. Обов'язковому оприлюдненню підлягає фінансова звітність і консолідована фінансова звітність публічних акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, довірчих товариств, банків, валютних та фондових бірж, інвестиційних фондів, інвестиційних компаній, кредитних спілок, недержавних пенсійних фондів, страхових компаній та інших фінансових установ до 1 червня наступного за звітним року

ВИСНОВКИ

Внаслідок проведеного дослідження логосу парадигми фінансової звітності підприємств в Україні та дивергенції світового досвіду встановлено, що чинне законодавче регулювання системи

бухгалтерського обліку в Україні потребує суттєвого удосконалення з урахуванням необхідності гармонізації підходів до складання фінансової звітності вітчизняних підприємств з МСФЗ.

Невизначеним лишається питання відповідальності за розроблення положень

(стандартів) бухгалтерського обліку, оскільки Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» передбачається діяльність дорадчого органу при Міністерстві фінансів України «Методологічна рада з бухгалтерського обліку» в напрямку організації розроблення та розгляду проектів вказаних положень і не конкретизується, ким саме мають розроблятися вказані стандарти; слід чітко окреслити в законодавчій базі застосування національних П(С)БО в обліковій практиці банків та бюджетних установ, оскільки банківським законодавством передбачається необхідність складання фінансової звітності згідно МСФЗ, а облікові інструкції НБУ щодо поточного обліку банківських операцій ґрунтуються на чинних національних П(С)БО, що значно ускладнює роботу облікових служб банків: через розбіжності між П(С)БО і МСФЗ доводиться складати мінімум два комплекти фінансової звітності – за національними і міжнародними стандартами; не врегульовано статус,

функції та права професійних бухгалтерських організацій, що не відповідає прогресивному світовому досвіду, оскільки саме професійним бухгалтерським організаціям у міжнародній практиці належить пріоритет у вирішенні питань стандартизації фінансової звітності; потребує доопрацювання визначення термінів, зокрема, таких як «бухгалтерський облік», «фінансовий облік», «фінансова звітність», не враховано питання необхідності використання в обліковій практиці інформаційних систем і технологій. Також гармонізації порядку складання фінансової звітності вітчизняних підприємств з МСФЗ сприятиме чітке визнання в законодавчій базі обов'язковості формування фінансової звітності підприємств, що оприлюднюють фінансову звітну інформацію, згідно МСФЗ і розширення переліку елементів і форм фінансових звітів з урахуванням змін в МСБО 1 щодо сукупних прибутків і збитків.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность.- М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. - 328с.
2. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета.- М.: Финансы и статистика, 1991. - 367 с.
3. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : Підручник. – К.: Знання, 2004. - 447 с.
4. Советский энциклопедический словарь / Научно-редакционный совет: А.М.Прохоров (пред.), М.С.Гиляров, Е.М.Жуков и др. – М.: «Советская Энциклопедия», 1980. - 1600с.
5. Єременко В.В. Сучасна парадигма економічної науки // Економіка України. - 1994. - №3. - С.72-76.
6. Нищенко Л.П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами // Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит(за видами економічної діяльності). - К.: КНУ імені Тараса Шевченка, 2008. - 22 с.
7. International Financial Reporting Standards and other International Accounting Standards Board (IASB) publications. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.iasb.org>
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. - 1272 с.
9. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV зі змінами, внесеними згідно з Законом № 3422-IV від 09.02.2006 // Відомості Верховної Ради (ВВР). - 1999. - № 40. - С. 365.
10. Наказ Президента України "Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системі обліку та статистики" від 23 травня 1992 р. № 303 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
11. Постанова Кабінету міністрів України "Про концепцію побудови національної статистики України» від 4 травня 1993 р. № 326 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
12. Державна програма переходу на міжнародну систему обліку та статистики" від 4 травня 1993 р. № 326 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
13. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.
14. Сениц П., Ричаківська В. Реформа, що за значущістю не поступається грошовій // Вісник НБУ. – 2007. – №11. – С. 3-7.
15. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
16. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. – К.: Лібра, 2001. - 840 с.
17. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Облік в зарубіжних країнах. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 425с.
18. Голов С. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік та аудит. – 2000. - №11. – С.15-18.
19. Ткаченко Н.М. Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні з використанням міжнародних стандартів // Підприємництво, господарство і право. – 2001. - № 11. – С. 86-88.
20. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. №87 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>