

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Національні та міжнародні тенденції розвитку фінансової звітності визначаються диференційованими підходами науковців та практиків до розуміння та змісту концептуальних засад складання та подання фінансової звітності, результатом чого є низькі її якісно-інформаційні характеристики для користувачів. Такий стан справ ускладнює порівняння й аналіз звітної інформації у процесі прийняття рішень, зокрема в умовах динамічного розвитку міжнародної торгівлі та співробітництва. Виходячи з цього, запропонований науковий підхід до уніфікації й удосконалення системи нормативного регулювання та підвищення суспільної свідомості укладачів фінансової звітності в Україні на основі розробки положень її національної Концептуальної основи як стратегічного напрямку подальшого розвитку та досліджень.

Ключові слова: концептуальна основа, фінансова звітність, нормативно-правове регулювання, якісно-інформаційні характеристики, суспільна свідомість, стратегія розвитку.

Постановка проблеми. Національні особливості розвитку соціально-економічних процесів та їх нормативного регулювання, у різних країнах, впливають на відмінності в тлумаченні теоретичних засад складання та подання фінансової звітності, визнання та оцінки її показників і елементів, дотримання принципів та якісних характеристик фінансової звітності, обґрунтуванні положень облікової політики підприємства, суспільної відповідальності її укладачів, що зумовлює різні підходи та професійні судження тощо. У таких умовах важко говорити про порівняння звітної інформації, оскільки при використанні різних облікових стандартів і принципів це обмежено та призводить до відсутності довіри користувачів до таких даних. Саме тому одним зі шляхів залучення інвестицій в економіку України та здешевлення інвестиційного капіталу для вітчизняних підприємств є підвищення рівня зрозумілості, якості та досягнення необхідної, для умов ринку, прозорості фінансової звітності на основі використання перспективних напрямків її удосконалення, що повинні бути закладені в основу розробки Концептуальної основи фінансової звітності в Україні та правову основу регулювання якості фінансової звітності у всіх національних системах обліку та звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій доводить необхідність зауважити, що дуже мало уваги з боку вітчизняних науковців приділено розгляду питань, пов'язаних з визначенням концептуальних засад фінансової звітності та їх розвитку в Україні. Окремі питання щодо використання концептуальних основ у сфері методичного регулювання бухгалтерського обліку розглянено в дослідженнях Малюги Н.М. [4], Моссаковського В.В. [5, с. 19], Шигун М.М. [6, с. 236], та ін. Розроблена Малогою Н.М., концепція розвитку бухгалтерського обліку спрямована на визначення теоретичних та методологічних засад побудови системи обліку в Україні та її поділу на

сфери регулювання, що охоплюють приватний, державний сектори і малий бізнес [4, с. 225]. На необхідність перегляду концептуальних основ фінансової звітності в Україні наголошує також Голов С.Ф. На його думку передумови подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні визначаються переглядом теоретичних основ обліку, диференціацією вимог до фінансової звітності, реуніфікацією обліку та звітності, яка полягає у пред'явленні мінімальних вимог до аналітичних рахунків, у можливості вибору базової системи калькулювання та гнучких форм звітності, безперервній професійній освіті тощо [2, с. 8].

У главі 2 “Фальсифікація обліку і звітності – закон капіталістичної економіки” монографії Бутинець Ф.Ф. зазначає, що сучасні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю полягають в аналітичному забезпеченні управлінських рішень, розробці концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні, гармонізації облікових систем країн [1, с. 48].

Отже, можна констатувати, що відсутність обґрунтованих положень національної Концептуальної основи фінансової звітності, поверхневість та різновекторність досліджень вітчизняних вчених щодо розуміння та необхідності удосконалення її облікового змісту ускладнюють розробку практичних рекомендацій, що спрямовані на подальший розвиток фінансової звітності.

Наведене визначає необхідність уточнення структури такої Концепції та ідентифікації її ключових елементів, що подані автором нижче. З метою наукового обґрунтування таких складових елементів національної Концептуальної основи фінансової звітності, досліджені теоретичні засади складання та подання фінансової звітності, визначені в Концептуальній основі фінансової звітності за міжнародними стандартами (система IAS-IFRS) та проведений порівняльний аналіз її положень з національними вимогами в розрізі

таких складових, як:

а) сутність поняття “фінансова звітність”;

Отримані результати дослідження дали змогу довести, що фінансову звітність в національній системі бухгалтерського обліку (надалі – НСБО) та інформаційному забезпеченні прийняття рішень необхідно розглядати як сукупність інформаційних ресурсів (джерел), що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства за допомогою форм і методів розкриття, які відповідають якісно-інформаційним характеристикам та принципам підготовки звітної інформації, придатні для аналітичної обробки та релевантні для прийняття стратегічних рішень зовнішніми користувачами. Такий підхід ґрунтується на критичній оцінці наукових поглядів щодо її розгляду як інформаційного джерела для прийняття оперативних (управлінських) рішень внутрішніми користувачами і повинен бути врахований у процесі складання та подання фінансової звітності як за національними, так і за міжнародними стандартами, що дозволить підвищити якісні характеристики фінансової звітності для зовнішніх користувачів.

б) мета подання фінансової звітності;

Виходячи з наведеного, основна мета фінансової звітності в НСБО повинна бути спрямована на розкриття інформації, що корисна потенційним інвесторам і кредиторам для прийняття ділових рішень, та з погляду власників вільного капіталу, який може бути направлений на здійснення інвестиції у звітуюче підприємство. За результатами проведеного аналізу пропонується уточнити концептуальну мету подання фінансової звітності - надати інформацію про діяльність підприємства для прийняття рішень зовнішніми користувачами.

в) основні припущення та принципи підготовки фінансової звітності;

Правдиве відображення інформації у фінансових звітах згідно з Концептуальною основою МСФЗ [3], здійснюється шляхом її подання у такий спосіб, який забезпечує дотримання якісних характеристик фінансових звітів та принципів їх підготовки. Зокрема, Концептуальна основа МСФЗ визначає два принципи, на основі яких готується фінансова звітність, а саме принцип нарахування та принцип безперервності, а якісні характеристики визначають ступінь корисності інформації, наведеної у звітах, та включають: зрозумілість, доречність, достовірність та зіставність. Як видно з проведеного аналізу, принципи підготовки та якісні характеристики фінансової звітності, що передбачені національними та міжнародними стандартами (МСФЗ), характеризуються відсутністю чіткої межі між ними, однак, на нашу думку, їх змістове навантаження подібне та не визначається кардинальними відмінностями.

г) якісні характеристики обліково-звітної інформації;

Обґрунтовано підхід до класифікації якісних характеристик фінансової звітності: зрозумілість та

доречність визначається суттєвістю та придатністю для прогнозування; зіставність досягається на основі послідовності, історичної собівартості (або іншої обґрунтованої оцінки), періодичності, єдиного грошового вимірника та галузевої практики; запропоновано досягати компромісу між якісними характеристиками на користь достовірності, що є однією з умов прийняття ефективних стратегічних рішень.

г) форми фінансової звітності, визнання та оцінка їх основних елементів;

Дослідивши особливості діючих рівнів, форм та методів розкриття облікової інформації про діяльність підприємства у фінансовій звітності, встановлено недостатню їх відповідність інформаційним потребам зовнішніх користувачів. Для забезпечення зовнішніх користувачів усією релевантною інформацією необхідною для прийняття ними рішень, запропоновано розширити трактування поняття “розкриття” і визначати його як процес цілеспрямованого вивільнення інформації у фінансовій звітності за допомогою гнучких форм та методів, які відповідають вимогам зацікавлених користувачів. Відсутність розроблених методик щодо інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень на основі інформації, що міститься у фінансовій звітності, дала змогу обґрунтувати доцільність орієнтації форм і методів розкриття інформації у фінансовій звітності на потреби інвесторів як основної групи зовнішніх користувачів, перетворюючи її на адекватне джерело інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень. Для реалізації наведеного підходу автором надані практичні рекомендації з підвищення інформативності фінансової звітності в частині теоретичного обґрунтування мети, змісту, форми та показників аналітичної форми фінансової звітності (див. табл. 1). Запропонований підхід на практиці дозволяє підвищити доречність (придатність для прогнозування), достовірність (повноту) та зіставність звітної інформації для підвищення ефективності інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень на основі розширення можливостей використання звітної інформації користувачами.

д) користувачі фінансової звітності та їх інформаційні потреби;

З метою уникнення асиметричності облікової інформації, що міститься у фінансовій звітності, під її домінуючим користувачем слід розуміти фізичних та юридичних осіб, які приймають тактичні та / або стратегічні рішення. Іншими словами, при підготовці та складанні фінансової звітності треба орієнтуватися на те, що користувачами фінансової звітності є фізичні та юридичні особи, які приймають тактичні та стратегічні рішення.

е) концепції капіталу та збереження капіталу;

Вибір підприємством концепції збереження капіталу визначає модель обліку, яка впливає на організацію та методику формування показників фінансової звітності і визначає оцінку її елементів

(доходи, витрати, активи, власний капітал), що використовується користувачами для обґрунтування ефективності діяльності підприємства та аналітичних досліджень. Можна підсумувати, що концепція збереження капіталу визначає методичні засади для кінцевої оцінки чистого прибутку підприємства як елементу власного капіталу. У зв'язку з цим, на нашу думку, трактування теорії концепції збереження капіталу необхідно розширити, а їх зміст доповнити регулюючими положеннями облікової політики підприємства, що стосуються альтернативних методів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які впливають на

результативні показники фінансової звітності.

ж) функції фінансової звітності;
Необхідність приймати різноманітні (управлінські та інвестиційні) рішення зумовлює еволюцію поглядів на теоретичні і практичні основи складання фінансової звітності з метою облікового забезпечення інформаційних потреб користувачів. У таких умовах, сама Концептуальна основа фінансової звітності зазнає змін. Тобто, спостерігається зміна парадигми фінансової звітності, яка переорієнтовується на забезпечення достовірною інформацією зовнішніх користувачів для прийняття ними ефективних рішень.

Таблиця 1

**Аналітична форма фінансової звітності для підприємств
на прикладі ЗАТ “Ужгородська швейна фабрика”**

Назва підприємства		ЗАТ “Ужгородська швейна фабрика”		
Цільове призначення		Зовнішні користувачі фінансової звітності		
Мета подання		Надати користувачам інформацію, що корисна для обґрунтування та прийняття стратегічних рішень		
№ з/п	Показник	2012р.	2013р.	2014р.
1	Показники діяльності підприємства			
1.1	Базові, тис. грн.:			
1.1.1	Активи	17690,0	20000,0	25000,0
1.1.2	Власний капітал (ВК)	6457,0	8500,0	9500,0
1.1.3	Робочий капітал	164,0	5000,0	6000,0
1.1.4	Інвестований капітал	8194,0	10194,0	13194,0
1.1.5	Виручка від реалізації	35112,0	32000,0	25000,0
1.1.6	Чистий прибуток	1358,0	1280,0	1250,0
1.2	Аналітичні (розрахункові):			
1.2.1	EVA / ВК, %	0,0	2,0	3,0
1.2.2	ROI, %	17,0	13,0	9,0
1.2.3	ROE, %	21,0	15,0	13,0
1.2.4	ROA, %	5,0	6,0	5,0
1.2.5	Оборотність активів	4,4	2,0	1,0
1.2.6	Фінансова стійкість, %	25,0	43,0	38,0
1.2.7	Поточна ліквідність, %	186,0	204,0	212,0
Джерела інформації		Фінансова звітність 2012р.	Фінансова звітність 2013р.	Бюджет на 2014р.

Для ефективного виконання усіх функцій, покладених на фінансову звітність (інформаційна, комунікаційна, соціальна тощо) надзвичайно важливий вплив має суспільна свідомість, відповідальність та професійні судження і вміння укладачів фінансової звітності в частині забезпечення відповідності звітної інформації якісно-інформаційним характеристикам. Виходячи із наведеного вище концептуального підходу до визначення змісту та організаційних засад складання фінансової звітності, автором обґрунтовані теоретичні положення національної Концептуальної основи фінансової звітності зовнішнім користувачам у частині змістового наповнення таких її розділів:

Розділ 1. Фінансова звітність, її мета, цілі та функції

Розділ 2. Принципи підготовки та якісно-інформаційні характеристики фінансової звітності

Розділ 3. Нормативно-правове регулювання фінансової звітності

Розділ 4. Користувачі фінансової звітності та їх

інформаційні потреби

Розділ 5. Форми фінансової звітності та їх основні елементи

Розділ 6. Визнання й оцінка елементів фінансової звітності

Розділ 7. Концепції капіталу та збереження капіталу

Розділ 8. Розкриття обліково-економічної інформації: форми та методи

Розділ 9. Аналіз фінансової звітності

Розділ 10. Фінансова звітність у системі

інформаційного забезпечення прийняття рішень

Запропонована Концептуальна основа фінансової звітності відповідає вимогам зовнішніх користувачів у сучасній системі інформаційного забезпечення прийняття рішень в Україні, визначаючи цілі, зміст, мету, якісно-інформаційні характеристики та принципи підготовки обліково-звітної інформації, рівні, форми та методи розкриття інформації у фінансовій звітності. Її використання забезпечить ліпшу інформативність, зрозумілість і придатність фінансової звітності для

прогнозування, задовольняючи інформаційні потреби зовнішніх користувачів, вимоги міжнародних фінансових ринків та ринків капіталу.

Висновки. Застосування системного та комплексного міждисциплінарного підходу до надання пропозицій з удосконалення теоретико-організаційних засад складання фінансової звітності в частині розробки положень національної Концептуальної основи фінансової звітності дозволяє сформулювати такі висновки:

1. Національні стандарти не враховують ряд особливостей, що притаманні МСФЗ, таких як необхідність орієнтації фінансової звітності на задоволення потреб зовнішніх користувачів, використання репрезентативних методів розкриття облікової інформації у звітності з використанням гнучких варіантів організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

2. Прозорість та зрозумілість у системі регулювання якості фінансової звітності може бути досягнута шляхом прийняття Концептуальної основи фінансової звітності в Україні, яка повинна сформувати основні методичні положення та надавати рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку, оцінки та відображення його основних об'єктів з метою повного, правдивого та неупередженого розкриття

інформації у фінансовій звітності. Розвиток положень національної Концептуальної основи зумовлений також зростанням ролі та функцій фінансової звітності у процесі налагодження комунікаційних зв'язків між її зовнішніми користувачами та підприємством.

3. Концептуальну основу фінансової звітності можна визначити як документ, що дозволить уникнути суперечностей у процесі організації та ведення бухгалтерського обліку, виборі альтернативних варіантів обліку й обґрунтуванні методів розкриття інформації у фінансовій звітності, визнанні та оцінці її елементів для ліпшого розуміння облікової інформації користувачами.

4. Розробка та затвердження національної Концепції складання фінансової звітності повинна складати основу для розробки пропозицій з удосконалення діючого нормативно-правового регулювання, ґрунтуючись на вимогах користувачів до звітної інформації. Стратегічним напрямком у сфері покращення регулювання фінансової звітності в Україні повинна стати така система, що сприятиме захисту інтересів зовнішніх користувачів та підвищенню суспільної свідомості і відповідальності укладачів фінансової звітності за відповідність звітної інформації якісно-інформаційним характеристикам.

Список літератури

1. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: Монографія.-Житомир: ПП «Рута», 2005. – 324 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. Центр учбової літератури. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>
4. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: Дис. докт. екон. наук. 08.06.04.- Житомир, 2006.- 539 с.
5. Моссаковский В.Б. Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. - 2003. - № 6.- с. 10-20.
6. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.

Анотація

Ярослав Шеверя

КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ ОСНОВА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УКРАИНЕ

Национальные и международные тенденции развития финансовой отчетности определяются различными подходами ученых и практиков к пониманию и содержанию концептуальных основ составления и представления финансовой отчетности, результатом чего являются низкие ее качественные - информационные характеристики для пользователей. Такое положение дел затрудняет сравнение и анализ отчетной информации в процессе принятия решений, в частности в условиях динамичного развития международной торговли и сотрудничества. Исходя из этого, в статье предложен научный подход к совершенствованию системы нормативного регулирования и повышения общественного сознания составителей финансовой отчетности в Украине на основе разработки положений ее национальной Концептуальной основы как стратегического направления дальнейшего развития и исследований.

Ключевые слова: концептуальная основа, финансовая отчетность, нормативно - правовое регулирование, качественно - информационные характеристики, общественное сознание, стратегия развития.

Summary

Yaroslav Sheverya

CONCEPTUAL FRAMEWORK OF FINANCIAL REPORTING IN UKRAINE

National and international trends in the financial statements are determined by differentiation of scholars and practitioners to understand the conceptual framework and content of the preparation and presentation of financial statements, resulting in low quality of its properties and information for users. This situation complicates the comparison and analysis of accounting information in decision-making, particularly in a dynamic development of international trade and cooperation. On this basis, the article proposed by the author of a scientific approach to improve the system of regulation and increased public awareness about the quality of preparers of financial statements in Ukraine through the development of its national provisions of the Framework.

Keywords: Conceptual Framework, financial statement, legal regulation of financial reporting, qualitative characteristics of information, social consciousness.