

СЬОГОДЕННІ ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ПРОЦЕСУ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

У статті розглядаються шляхи гармонізації обліку та звітності щодо інтеграції міжнародних стандартів для підвищення інформативності, прозорості та якості фінансової звітності. Надано рекомендації щодо прийняття рішень в умовах розвитку глобалізації фінансових ринків.

The article considers how to harmonize accounting and reporting for the integration of international standards to increase informativeness, transparency and quality of financial reporting, so that differences in approaches to the content of financial statements considerably complicate the analysis of information and decision making under conditions of globalization of financial markets.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Важко переоцінити роль якості економічної інформації, що тісно пов'язана з достовірністю та прозорістю фінансової звітності, особливо зараз, коли Україна прийняла новий Податковий кодекс [1, с. 412-456; 2, с. 22-102; 3]. Що це? Початок реформування бухгалтерського обліку та звітності на шляху зближення їх до міжнародної практики? Перші кроки гармонізації обліку та звітності зацікавленості зарубіжних інвесторів і кредиторів з метою уніфікації, упорядкування та взаємної згоди? Полегшує чи це життя українським бухгалтерам?

У статті розглянуті питання адаптації українського процесу реформування в рамках активізованого процесу євроінтеграції.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Останніми роками автори статті приділяли багато уваги дослідженням щодо проблем, обумовлених неузгодженістю бухгалтерського обліку і податкового законодавства як зсередини, так і зовнішньоекономічної діяльності підприємств, а також дослідженням, пов'язаним з необхідним рівнем деталізації показників фінансової звітності, їх співставністю та взаємозв'язком між собою при складанні форм фінансової звітності і, нарешті, використанню інструментів економічного аналізу для отримання більш розкритої картини фінансових результатів господарської діяльності підприємств.

Авторами була досліджена ціла низка проблемних питань, пов'язаних з адаптацією національної системи бухгалтерського обліку, фінансової звітності до міжнародних стандартів, з реформуванням обліку та звітності на шляху їх наближення до міжнародних практик в умовах євроінтеграції і гармонізації національних систем обліку, звітності в рамках світової економіки [4, с.121-124; 5, с.97-99; 6, с.272-276; 7, с.143-145; 8, с.405-411].

Також, багато статей вітчизняних вчених приділялось питанням критеріїв якості показників фінансової звітності, аналізу впливу окремих чинників на достовірність фінансової звітності і впровадження МСФЗ в українську практику тощо [1, с.415; 9, с.88-91].

Однак, аналізуючи публікації останніх років, не можна не помітити, що в умовах економічних, соціальних й політичних змін в Україні та впровадження Податкового кодексу, з'явилися нові проблеми, які потребують негайного вирішення на шляху міжнародного зближення принципів і процедур формування бухгалтерського обліку та звітності.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На думку авторів, впровадження нових умов у життєдіяльність українських підприємств згідно норм Податкового кодексу і сучасна плутанина у відношенні складання податкової і фінансової звітності суб'єктів господарювання різних форм власності висвітлює невирішені питання

щодо забезпечення більш прозорої й достовірної фінансової звітності, яка б збільшила рівень довіри до неї з боку вітчизняних й зарубіжних користувачів, тобто наблизилася її до гармонізації у відповідності до міжнародних вимог.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є запропонування шляхів гармонізації обліку та звітності з умовами інтеграції міжнародних стандартів для підвищення інформативності, прозорості та якості фінансової звітності, що продиктовано сучасними економічними, соціальними та політичними чинниками. Відмінності у підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнюють аналіз інформації і прийняття рішень в умовах розвитку глобалізації фінансових ринків.

У цьому зв'язку необхідне подальше впровадження шляхів адаптації системи бухгалтерського обліку та системи фінансової звітності до розвитку світових систем цих практик з метою усунення суттєвих відмінностей між обліковими системами світової економічної спільноти.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах ринкової економіки в Україні роль ступеня довіри до якості та прозорості показників бухгалтерського обліку, що складають фінансову звітність підприємств, важко переоцінити, оскільки ця інформація цікавить не тільки вітчизняних, але й зарубіжних користувачів.

Сьогодні в світі країн світової спільноти намітилася тенденція посиленої уваги до проблем уніфікації бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Воно й зрозуміло: розвиток економічної інтеграції бізнесу потребує єдиних заходів у розумінні економічного смислу показників, які формують фінансову звітність.

Таким чином, з'явилася об'єктивна потреба в гармонізації національної системи обліку в масштабах світової економіки. Авторами вже були запропоновані деякі шляхи удосконалення передумов для адаптації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних стандартів і інструментів оцінки достовірності показників звітності в системі оціночних показників, як індикаторів діагностики якості [5].

В існуючих умовах впровадження Податкового кодексу в економічне життя України передчасно говорити про гармонізацію національної системи обліку та звітності в масштабах всебічної глобалізації та бажання України приєднатися до країн Європейського союзу. Для цього необхідно зближення принципів побудови «єдиної мови» фінансової звітності, зведених до упорядкування, координації, відповідності та узгодженості загальній практиці формування економічних показників бухгалтерського обліку.

Сьогодні зміни в українському законодавстві, регулюючі її економічне життя, повинні ще серйозніше опрацьовуватись у напрямку розроблених нормативів, а саме: податку на додану вартість, податку на депозит, місцевих зборів, спрощеної системи оподаткування тощо.

Автори погоджуються з розробниками Податкового кодексу в частині переходу українських концептуальних методологічних засад формування обліку та звітності до міжнародного досвіду.

Тобто, для підвищення інформативності та якості фінансової звітності необхідно впровадити відповідні умови, які були б спрямованими саме на ці цілі.

Отже, усунення суттєвих розбіжностей між обліковими системами країн Європейського союзу та світової спільноти обумовлено наступними факторами:

- необхідністю задоволення потреб зарубіжних кредиторів та інвесторів;
- забезпеченням облікової та аналітичної роботи транснаціональних компаній (ТНК) прозорою та якісною інформацією;
- можливістю спільного використання знань у галузі бухгалтерського обліку та інше.

У зв'язку з цим на перший план виходять проблеми правильного формування облікової політики в практиці українських підприємств з урахуванням міжнародних

стандартів. Тоді можливо запобігти недоліків, виникнення проблемних питань, помилок з боку якості та достовірності складання фінансової звітності.

Адже, головне призначення облікової політики – встановити найвигідніші для конкретного підприємства методи, моделі обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність. Визнаючи важливість формування облікової політики для підвищення інформативності і прозорості фінансової звітності представляється доцільним розробка окремого стандарту, присвяченого питанням формування облікової політики з викладенням мінімальних вимог щодо її змісту.

Облікова політика, якщо вона обрана правильно і обґрунтована, охоплює всі складові бухгалтерського обліку: і організаційну, і методичну, і технічну, тому діапазон застосування облікової політики на практиці носить широкий характер, тим більше, якщо мова йде про розкриття даних бухгалтерського обліку для зовнішніх користувачів, що вимагає прозорості фінансової звітності.

Для цього була запропонована ціла система оціночних показників фінансової звітності, як індикаторів діагностики їх якості [5]. Виходячи зі зрозумілих причин, регулювання бухгалтерського обліку в Україні історично відрізняється від підходів, прийнятих в країнах ринкової економіки, але зараз нормативна база обліку зазнає суттєвих змін, які направлені на використання принципів, що складають основу міжнародної системи бухгалтерського обліку. Результатом змін з часом повинна стати «мова обліку» та порядок складання звітності, однаково зрозумілий як міжнародним, так і українським користувачам фінансової звітності.

При цьому, слід знати, що в міжнародній практиці бухгалтерського обліку та фінансової звітності вимоги до єдності та визначеного формату надання економічних показників розповсюджуються тільки на фінансову інформацію, яка виходить за межі підприємства.

На думку авторів, є доцільним запропонувати приведені далі принципи, які закладено в основу стандартів обліку країн Європейського союзу, що й надалі наближуються до основних принципів бухгалтерського обліку GAAP (діють з 1934 року національні стандарти в США, які є значним гравцем на міжнародній арені світової спільноти):

- принцип незалежності, тобто підприємство і його бухгалтерія розглядаються незалежно від власника або власників підприємства;
- принцип діючого підприємства (припущення про безперервність) припускає, що підприємство буде функціонувати у найближчому майбутньому;
- принцип первісної вартості передбачає, що виробничі запаси, а так само й послуги відображаються у звітності за сумою фактичних витрат, пов'язаних з їх придбанням;
- принцип найменшої вартості (принцип обережності) припускає, що прибутки виявляються в обліку тільки після їх фактичного отримання, а збитки - відразу ж після виникнення;
- принцип об'єктивності передбачає, що дані бухгалтерського обліку повинні бути отримані з належним чином оформлених первинних документів;
- принцип періодизації припускає, що діяльність підприємства можна розбити на відносно короткі періоди часу (місяць, квартал, рік) і що всі види доходів і витрат можна приписати до цих періодів;
- принцип суттєвості передбачає, що статті фінансових звітів, що не роблять вплив ні на які рішення, можуть вважатися несуттєвими і не відображатися в звітності;
- принцип сталості методів бухгалтерського обліку передбачає, що в тих випадках, коли існують кілька загальноприйнятих методів ведення бухгалтерського обліку, бухгалтер повинен дотримуватися будь-якого одного разу обраного ним методу;

- принцип подвійного запису припускає, що кожна операція відображається на рахунках бухгалтерського обліку двічі (за дебетом одного рахунку і по кредиту – іншого);
- принцип збалансованості передбачає рівність між активами і пасивами підприємства;
- принцип забезпечення достовірного уявлення про діяльність підприємства передбачає, що бухгалтерська інформація повинна відображати економічну сутність операцій компанії, а не їх формальні сторони;
- принцип можливості перевірки, тобто забезпечення можливості проведення аудиторських перевірок звітності аж до перевірок первинних документів, а також наявність альтернативних джерел первинної інформації для проведення її звірки;
- принцип нейтральності (неупередженості) має на увазі відсутність в укладачів звітності наміри схилити користувачів фінансовою інформацією до певного рішення, наприклад, до покупки цінних паперів підприємства.

Спираючись на логіку побудови принципів, неминуче постають питання щодо однакового економічного читання показників фінансової звітності, таких як, доходи та витрати, з точки зору формування і впливу на кінцевий фінансовий результат, який і є основним показником фінансової звітності в будь-якому розумінні.

Отже, в ГААП та МСФЗ дохід відображається згідно, так званому, принципу доходу, який визначає порядок реєстрації в обліку отриманого доходу, тобто на момент поставки товару, до або після неї.

Визнання доходу означає, що товари або послуги, або інші види активів продані за готівкові кошти або в обмін на не грошові ресурси. А також, коли покупець надає постачальнику можливість оплати в день продажу відповідних товарів або послуг. Причому визнання існує лише тоді, коли отримані в обмін на товари або послуги не грошові активи легко можуть бути обернені в грошові кошти у відповідності з умовами продаж.

Суттєвим є то, що дохід відображається виключно коли він зароблений, а саме, коли компанія виконала такий обсяг робіт, і при недотриманні одного з перерахованих умов – визнання доходу відкладається до того моменту, доки всі критерії стандарту не будуть дотримані.

Згідно п.5 П(с)БО 15 «дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена».

Як бачимо, вітчизняні та міжнародні визначення цього показника суттєво відрізняються щодо критерію вимірюваності та надійності. Це серйозно заважає сторонам при спільному веденні господарської діяльності та взаємокорисних розрахунків.

ГААП та міжнародні стандарти визначення витрат тлумачать наступним чином: витрати представляють собою витрати, або якесь інше використання активів, або прийняття зобов'язань на протязі періоду у зв'язку з доставкою, або виробництвом товару, наданням послуг, або веденням будь-якої діяльності, яка складає безперервну основну діяльність підприємства.

Слід зазначити, що і в українській і в зарубіжній практиці витрати нараховуються після визнання доходів, у відповідності з вищезазначеними принципами та співставляють з цими доходами. Але в міжнародній практиці суттєвим є то, що розрізняють витрати безпосередньо пов'язані з продажем товарів та послуг, та витрати, які з цим не пов'язані (первісні прямі витрати та прямі витрати).

Згідно норм українського П(с)БО 16 «витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені».

Висновки і перспективи подальших розробок. Отже, розв'язання проблем гармонізації фінансової звітності в умовах процесу інтеграції базуються на створенні зазначених передумов, які дозволять підвищити достовірність, прозорість та інформативність фінансової звітності, поліпшити її розуміння та використання вітчизняними та зарубіжними користувачами.

В цьому напрямку впровадження стандарту щодо облікової політики та зваженого застосування принципів складання фінансової звітності повинно стати тим міцним фундаментом, на якому можливо збудувати комплексну систему облікових процедур, що сприятимуть формуванню інформаційної та прозорої фінансової звітності в напрямку гармонізації та у відповідності з міжнародними вимогами.

На думку авторів, необхідно більш ретельно забезпечити умови переходу економічної практики України до нових вимог Податкового кодексу з тим, аби мати змогу подальшої адаптації і гармонізації обліку та фінансової звітності у колі міжнародної практики.

Список використаної літератури

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Х.: Фактор, 2008. – 1008 с.
2. Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. – [ч.11] / В. М. Пархоменко. – Луганськ, Футура, 2009 – 672 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. – №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
4. Ілюхіна Н. П. Сучасні напрямки системи програмного забезпечення внутрішнього бухгалтерського аудиту // Н. П. Ілюхіна / Вдосконалення обліку, аудиту і аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали Всеукр. наук.-метод. конф. 2009 р. – 12-15 травня. – Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2009. – С. 121–124.
5. Ілюхіна Н. П. Система оціночних показників, як індикаторів діагностики якості внутрішнього аудиту / Н. П. Ілюхіна // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф.: Одеса, 2009 р. – 22-23 травня. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – С. 97–99.
6. Ілюхіна Н. П. Адаптація національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності до міжнародних стандартів в сучасних умовах // Н. П. Ілюхіна, Т. О. Муренко / Вісник соціально-економічних досліджень. Вип.38 Одеський державний економічний університет, 2010. – С. 272–276.
7. Муренко Т. О. Аналіз чинників впливу якості внутрішнього контролю на достовірність зведеної фінансової звітності // Т. О. Муренко / Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції: Одеса, 2009 р. – 22-23 травня. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – С. 143–145.
8. Муренко Т. О. До питання якості внутрішнього аудиту як інструменту оцінки достовірності показників фінансової звітності // Т. О. Муренко / Прометей: регіональний зб. наук. праць з економіки / Донецький економіко-гуманітарний інститут МОН України; Інститут економіко-правових досліджень НАН України. – Вип. 3 (24). – Донецьк: ДЕГІ, 2007. – С. 405–411.
9. Ткаченко Н. М. Теорія і практика бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах євроінтеграції // Н. М. Ткаченко / Удосконалення обліку, аудиту і аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали Всеукр. наук.-метод. конф. 2009 р. – 12-15 травня. – Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2009. – С. 88–91.

Прийнято до друку 13.04.2011