

# Секція 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6(477)

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРАКТИЧНИЙ БАЗИС ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ

**І.О. Белебеха, І.В. Янчева, В.В. Янчев**

*Розглянуто теоретичні аспекти застосування МСФО українськими суб'єктами господарювання. Наведено передумови, проблеми та перспективи розвитку міжнародних стандартів в Україні. Узагальнено основні положення складання та надання фінансової звітності за МСФО. Обґрунтовано перспективність адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до реалій часу, визначених результатами провідної міжнародної практики.*

**Ключові слова:** МСФЗ, облік, звітність, облікова інформація.

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И ПРАКТИЧЕСКИЙ БАЗИС ПРИМЕНЕНИЯ МСФО В УКРАИНЕ

**И.А. Белебеха, И.В. Янчева, В.В. Янчев**

*Рассмотрены теоретические аспекты применения МСФО украинскими субъектами хозяйствования. Приведены предпосылки, проблемы и перспективы развития международных стандартов в Украине. Обобщены основные положения составления и предоставления финансовой отчетности по МСФО. Обоснована перспективность адаптации отечественной системы бухгалтерского учета к реалиям времени, которые определены результатами ведущей международной практики.*

**Ключевые слова:** МСФО, учет, отчетность, учетная информация.

## THE THEORETICAL AND METHODOLOGICAL FRAMEWORKS AND PRACTICAL BASIS OF APPLICATION OF IFRS IN UKRAINE

**I. Belebeha, I. Yancheva, V. Yanchev**

*Theoretical aspects for the application of IFRS by the Ukrainian economic entities are considered. Qualitative characteristics of information for drawing up financial reports designed for the satisfaction of informational needs of various groups of users are determined. The aims and principles of drawing up financial*

*reporting by international standards are considered. The characteristics of international and domestic practices regarding the rules of composing and submitting the accounting reports are compared. The preconditions, problems and perspectives of international standards development in Ukraine are presented. The distinctive features of international standards in the variability of the forms of submitting financial reports are specified. The conceptual issues of drawing up and presenting financial reports by IFRS are generalized. The corrections and rearrangements of the accounting data for financial reporting by international standards are reviewed. The scientists' proposals on the accounting system optimization towards the transformation and switch to IFRS are studied and evaluated. The prospectivity of national accounting system adaptation to the realities of present time, specified by the results of leading international practices is substantiated. The development of modern accounting system is determined via optimization of informal reasons of the institutional theory that is the background for the application of international experience. It is specified that international standards prospectivity concerns the accounting system, economics and financial-economic relations in general.*

**Keywords:** *IFRS, accounting, reporting, accounting information.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Інформація є рушійною силою всіх суспільно-економічних процесів, що перебувають під впливом складних трансформаційних перетворень, викликаних глобалізацією та технологізацією. Система бухгалтерського обліку є основним експортером економічно вагомих даних для різних груп користувачів, відповідальних за прийняття управлінських рішень на мікро- та макрорівнях. За останні роки система бухгалтерського обліку набула суттєвого розвитку, що пов'язано з пропозицією низки нових концепцій, орієнтованих на відповідність організації бухгалтерського обліку та складання облікової звітності реаліям економіки новітнього часу. Важливим набутком теорії та практики бухгалтерського обліку стало залучення міжнародного досвіду, зокрема міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), що стали базисом нового етапу розвитку національної системи бухгалтерського обліку в орієнтирі на загальноєвропейські обліково-інформаційні цінності. Втіленню ідеї застосування в українській практиці МСФЗ сприяв розвиток концепції інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку. Поширення практики застосування МСФЗ мало місце не тільки на рівні нормативно-правового забезпечення, а й у інших формальних інститутах, серед яких особливе місце зайняли професійні організації з підготовки висококваліфікованих фахівців, затребуваних ринком праці. Практика застосування МСФЗ в Україні сьогодні не є новою, проте залишаються питання, значущість яких обумовлює актуальність дослідження, що дозволяє вирішити завдання стосовно трансформації національної системи бухгалтерського обліку в напрямі адаптації до

міжнародної стандартизації фінансової звітності. У сукупності це дозволяє суттєво підвищити якісні характеристики обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю, що відповідає стратегії управління на мікро- та макрорівнях.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є предметом уваги законодавців, науковців та практиків, які в сукупності вирішують відповідальне завдання – налаштувати облікову звітність до сучасних змін та надати відповідні рекомендації, що забезпечать простоту та швидкість цього процесу. Стратегію впровадження МСФЗ в українську облікову практику з вирішенням поточних проблем, визначенням перспектив, наданням рекомендацій та пропозицією авторських розробок розвивали такі відомі українські вчені: К.В. Безверхий, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, С.Я. Зубілевич, В.М. Жук, Г.Г. Кирейцев, Б.В. Мельничук, Н.В. Рассулова, О.В. Харламова та інші вчені. Не зменшуючи ваги наукових напрацювань вітчизняних учених-економістів, вважаємо доцільним розширити та поглибити питання трансформації національної практики складання фінансової звітності та доповнити рекомендації в частині застосування МСФЗ в українській практиці.

**Мета статті.** Метою статті є обґрунтування порядку трансформації облікової звітності українських суб'єктів господарювання відповідно до практики складання фінансової звітності за міжнародними стандартами. Досягнення поставленої мети здійснено шляхом виконання таких завдань: систематизувати теоретичні аспекти застосування МСФЗ українськими суб'єктами господарювання; визначити передумови, проблеми та перспективи розвитку міжнародних стандартів в Україні; узагальнити основні положення складання та надання фінансової звітності за МСФО; обґрунтувати перспективність адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до реалій часу, визначених результатами провідної міжнародної практики.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Правильність управлінського вибору визначається отриманим результатом, змінити який можна в майбутніх подіях, що вимагатиме додаткових витрат часу й ресурсів. Управлінське рішення має забезпечувати гарантії щодо ефективності фінансово-господарських операцій, що передбачає баланс між витратами та отриманим результатом. Результативність управлінського рішення залежить від якісних характеристик економічно вагомої інформації, що є основою стратегічного управління. Інформація для управління має бути релевантна (затребувана користувачами), зрозуміла, своєчасна, достовірна, повна тощо. Облікова інформація найбільш достовірна серед інших видів економічних даних, оскільки підкріплена документами. Це дозволяє

уникнути викривлень та забезпечити неупередженість економічно вагомої інформації. Крім того, фінансова звітність надає не «мертву» інформацію щодо показників діяльності підприємства, а містить також «...числовий та словесний опис політики управління (суджень, методів управління ризиками тощо)» [1, с. 7]. Таким чином, слід не шукати заміники або аналоги для фінансової звітності, а налаштовувати її на запити різних груп користувачів інформації, що мають різні завдання відповідно до власних професійних компетенцій. Зважаючи на перевагу фінансової звітності для провадження фінансово-господарської та управлінської діяльності, беззаперечний ефект отримали міжнародні стандарти, які визнані дієвим інструментом глобалізації суспільно-економічних відносин та розвитку постіндустріальної економіки. Первісна та основна ідея розвитку МСФЗ полягає в забезпеченні «єдності світової фінансової звітності» та налаштуванні «міжнародної мови бізнесу» без потреби «перекладання» відповідно до національних характеристик бухгалтерського обліку. МСФЗ – це не просто новий етап розвитку системи бухгалтерського обліку, а інша реальність, у якій оптимізовані методи, принципи та процедури щодо складання та подання фінансової звітності. Упродовж більш як 20 років принципи організації бухгалтерського обліку та складання звітності регулюються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], яким визначено 10 принципів, на яких ґрунтується національний бухгалтерський облік та фінансова звітність. Зазначені принципи «перейшли» в Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3], що стало першим кроком на непростому шляху переходу національної системи бухгалтерського обліку до міжнародної практики організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. З точки зору нормативно-правового регулювання принципи (правила) складання фінансової звітності відповідають поставленим завданням в організації бухгалтерського обліку. Проте не враховані пропозиції, надані представниками провідної наукової спільноти, які в трансформації обліку визначили потребу перегляду основних його принципів. Зокрема, С.Ф. Голов детально описав, яких принципів потребує нова концепція обліку – багатоцільовий бухгалтерський облік [4, с. 6–10].

Міжнародні принципи підготовки та складання фінансової звітності передували складанню самих стандартів і були узагальнені в документі «Концептуальна основа підготовки і подання фінансової звітності (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)» [5]. Зазначений документ не є стандартом, як традиційні положення бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти, і не

визначений як аналог стандартів або обов'язкове до застосування правило. Проте саме ці принципи орієнтовані на забезпечення якості складання фінансової звітності, що забезпечують різні запити користувачів звітної облікової інформації, серед яких інвестори, власники, менеджери, кредитори, урядові організації тощо. У правилах (принципах) за міжнародними стандартами викладені основні цілі облікової звітності та концепції, які стали основою їх складання та подання. Відмітною рисою принципів є їх сукупний вплив на отримання такого результату в аспекті фінансової звітності: підвищення якості облікової інформації для прийняття управлінських рішень; простота застосування та єдність стандартів; збалансованість надійності та прозорості інформації; підвищення рівня конкурентоспроможності фінансової звітності серед інших видів економічно вагомої інформації; наближення облікової інформації до реальних потреб різних груп користувачів. У МСФЗ пануючими є дві загальні концепції – безперервності та нарахування, а також одинадцять якісних характеристик фінансових звітів – достовірність, зрозумілість, доречність, нейтральність, зіставність, правдиве подання, обачність, повнота, своєчасність, превалювання сутності над формою, сукупність [6, с. 7–12].

Різні групи користувачів та уніфікованість у фінансовій звітності є основними чинниками трансформації стандартів стосовно організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Беручи до уваги загальну сутність міжнародних стандартів, слід відзначити, що вони наближені не до традиційних «формальних» інститутів, а базуються, передусім, на «неформальних» інститутах, зокрема, професійних судженнях і компетенціях, знаннях, досвіді тощо. Звісно, така практика дещо відрізняється від традиційної системи, у якій обов'язковим є суворе додержання документалізму, що є правильним і обов'язковим, проте певним чином нівелює роль бухгалтера, його кваліфікацію, рівень знань та професійного досвіду. Сьогодні постала нагальна потреба в ретельній підготовці висококваліфікованих фахівців кожного підприємства, що мають складати звітність за МСФЗ, що вимагає додаткових (досить істотних) витрат на організацію роботи бухгалтерії підприємства, а саме на навчання персоналу та забезпечення відповідними комп'ютерними програмами [7, с. 522].

Застосовувати МСФЗ або ні – це вибір обов'язковий та добровільний. Насправді, останні тенденції трансформації системи бухгалтерського обліку засвідчують, що МСФЗ поступово стають «обов'язково обов'язковими», оскільки напрям розвитку системи бухгалтерського обліку та економіки в цілому збігається з інтеграцією

України в європейське співтовариство, у якому основою є глобальні стандарти, тобто МСФЗ, аналога яким немає, зважаючи на співвідношення витрати/результат. Українські компанії мають слідувати напряму запровадження МСФЗ, і це має бути усвідомлений крок, а не зобов'язання або «данина моді». У науковій літературі, зокрема в дослідженні К.В. Безверхого, зазначено, що фінансові звіти мають бути реально складені за міжнародними стандартами, а не виглядати такими, оскільки в останньому випадку вони не матимуть жодної користі для користувачів інформації [8]. Важливими для України є не поспіх у процесах імплементації чи навіть адаптування МСФЗ, а нарощування здатності національних бухгалтерських шкіл брати участь у конвергенційних процесах їх підготовки [9].

Після першого ознайомлення з МСФЗ стало зрозуміло, що українську практику чекають перспективи та водночас проблеми. Перше стосується отримання реального результату для підприємства та економіки в цілому через визначення майнового стану власників підприємства; контроль за виконанням підприємством власних зобов'язань, обліку наявності й руху майна; фінансовий аналіз підприємства щодо його ліквідності та платоспроможності; реальне прогнозування майбутньої діяльності підприємства; доступність фінансової звітності за МСФЗ не тільки для фахівців, а й для широкого кола користувачів [10, с. 123]. Паралельно виникали труднощі, пов'язані з адаптацією вітчизняної практики до вимог МСФЗ, що передбачало реорганізацію формальних та неформальних інститутів. Найбільш суттєвою відмінною рисою МСФЗ-звітності в порівнянні з вітчизняною фінансовою звітністю є варіативність форм облікової звітності, оскільки форми МСФЗ-звітності не затверджені – наведено тільки перелік основних статей, обов'язкових для надання та розкриття в тій або іншій формі [11, с. 6]. Таким чином, трансформація системи бухгалтерського обліку та перехід на МСФЗ має супроводжуватися низкою обліково-аналітичних процедур, які комплексно включають дії коригування щодо облікових даних, обов'язкових для відображення у фінансовій звітності.

**Висновки.** Підсумовуючи результат проведеного дослідження щодо трансформації вітчизняної облікової практики відповідно до вимог МСФЗ, слід відзначити, що найбільш вагомим питанням залишається узгодження неформальних інститутів, оскільки вирішення більшості питань формального характеру має позитивні результати. Основою сучасних перетворень у системі бухгалтерського обліку мають стати останні висновки вчених, що опікуються питанням розвитку інституційної теорії, адже саме за допомогою їх досліджень є можливість адаптувати вітчизняну фінансову звітність до реальності

світової практики. Усі інші питання стають другорядними через свою залежність від професійних компетенцій бухгалтерів.

### Список джерел інформації / References

1. Голов С. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 3–9.

Holov, S. (2013), “The role of economic theories in the further development of accounting” [*“Rol ekonomichnykh teoriy u podalshomu rozvytku bukhgalterskoho obliku”*], *Accounting and Auditing*, №. 8, pp. 3-9.

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>>.

“On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”: Law of Ukraine [*“Pro bukhgalterskyu oblik ta finansovu zvitnist v Ukrayini”*] (1999), available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

3. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73. – Режим доступу : <<http://goo.gl/7L0uw>>.

“On approval of the national regulations (standards) of accounting 1 “General Requirements for Financial Statements”: Order of the Ministry of Finance of Ukraine [*“Pro zatverdzhennya Natsionalnoho polozhennya (standartu) bukhgalterskoho obliku 1 “Zahalni vymohy do finansovoyi zvitnosti”*] (2013), available at: <http://goo.gl/7L0uw>

4. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.

Holov, S. (2011), “The theory of multipurpose accounting”, *Accounting and Auditing* [*“Teoriya bahatotsil'ovoho bukhgalters'koho obliku”*], №. 4, pp. 3-13.

5. “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, available at: <http://goo.gl/hnxuZ2>

6. Проект Tacis Європейського союзу «Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні» : посібник з бухгалтерського обліку / Делегація Європейської комісії в Україні, Молдові та Білорусі, 2004. – 554 с.

“Tacis Project of the European Union “Training Program in Accounting in Ukraine”: Textbook of Accounting (2004), [*“Proekt Tacis Yevropeyskoho soyuzu “Navchalna prohrama z bukhgalterskoho obliku v Ukrayini”*], Delehatsiya Yevropeyskoyi komisiyi v Ukrayini, Moldovi ta Bilorusi, 554 p.

7. Рассулова Н. В. Проблемы запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс] / Н. В. Рассулова, Т. С. Земелева. – 2012. – С. 519–523. – Режим доступу : <http://goo.gl/2w25H2>.

Rassulova, N.V. (2012), “The problems of implementing International Financial Reporting Standards in Ukraine” [*“Problemy zaprovadzhennya mizhnarodnykh standartiv finansovoyi zvitnosti v Ukrayini”*], available at: <<http://goo.gl/2w25H2>>

8. Безверхий К. Вітчизняна фінансова звітність за МСФЗ: міфологія від Мінфіну / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 2. – С. 8–12.

Bezverkhyy, K. (2013), “Domestic financial statements under IFRS: Mythology of the Ministry of Finance”, [“Vitchyznyana finansova zvitnist za MSFZ: mifolohiya vid Minfinu”], *Accounting and Auditing*, № 2, pp. 8-12.

9. Жук В. М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні [Електронний ресурс] / В. М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16–22. – Режим доступу : <<http://goo.gl/PV1Czf>>.

Zhuk, V.M. (2010), “To the problems of IFRS implementation strategy in Ukraine”, [“Do problem stratehii zaprovadzhennya MSFZ v Ukrayini”], *Accounting and Auditing*, № 10, pp. 16-22, available at: <http://goo.gl/PV1Czf>

10. Линник О. І. Труднощі та переваги застосування МСФЗ в Україні / О. І. Линник, О. М. Бондаренко // Вісник НТУ «ХПІ». – 2014. – № 32 (1075). – С. 121–124.

Lynnyk, O.I., Bondarenko, O.M. (2014), “Challenges and benefits of IFRS in Ukraine”, [“Trudnoshchi ta perevahy zastosovannya MSFZ v Ukrayini”], *Bulletin of NTU “KPI”*, № 32 (1075), pp. 121-124.

11. Харламова Е. МСФО: первое знакомство и перспективы / Е. Харламова // Все о бухгалтерском учете. – 2014. – № 56-57. – С. 3–7.

Harlamova, E. (2014), “IFRS: the first exposure and prospects”, [“MSFO: pervoe znakomstvo i perspektivy”], *All about accounting*, № 56–57, pp. 3-7.

**Белебеха Іван Олексійович**, д-р екон. наук, проф., кафедра бухгалтерського обліку та аудиту, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051.

**Белебеха Иван Алексеевич**, д-р екон. наук, проф., кафедра бухгалтерского учета и аудита, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051.

**Belebeha Ivan**, Doctor of Economic Sciences, Professor of Department of Accounting and Auditing, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine, 61051.

**Янчева Інна Валентинівна**, доц., кафедра бухгалтерського обліку та аудиту, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: (067)9886151; e-mail: [rusic.yanchev@mail.ru](mailto:rusic.yanchev@mail.ru).

**Янчева Инна Валентиновна**, доц., кафедра бухгалтерского учета и аудита, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: (067)9886151; e-mail: [rusic.yanchev@mail.ru](mailto:rusic.yanchev@mail.ru).

**Yancheva Inna**, Assistant professor of Department of accounting and auditing, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine, 61051. Tel.: (067)9886151; e-mail: [rusic.yanchev@mail.ru](mailto:rusic.yanchev@mail.ru).



**Янчев Володимир Володимирович**, ст. викл., Інститут післядипломної бізнес-освіти, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: (067)9702779; e-mail: rusic.yanchev@mail.ru.

**Янчев Владимир Владимирович**, ст. преп., Інститут последипломного бізнес-образования, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: (067)9702779; e-mail: rusic.yanchev@mail.ru.

**Yanchev Vladimir**, senior Lecturer at the Institute of Postgraduate Business Education, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine, 61051. Tel.: (067)9702779; e-mail: rusic.yanchev@mail.ru.

*Рекомендовано до публікації канд. екон. наук Т.А. Наумовою, д-ром екон. наук, А.С. Крутовою.  
Отримано 1.08.2014. ХДУХТ, Харків.*

УДК 657.421.1

## **ПЕРСПЕКТИВИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ В РАМКАХ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ**

**А.С. Крутова, А.В. Янчев**

*Досліджено місце податкового обліку в інформаційній системі управління підприємства; визначено основні відмінності податкового та бухгалтерського обліку в Україні; розкрито методологічні засади визначення податкових різниць та розроблено рекомендації з гармонізації податкового та фінансового обліку в Україні.*

**Ключові слова:** податковий облік, фінансовий облік, гармонізація обліку, податкова реформа.

## **ПЕРСПЕКТИВЫ ГАРМОНИЗАЦИИ УЧЕТА В УКРАИНЕ В РАМКАХ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ**

**А.С. Крутова, А.В. Янчев**

*Исследовано место налогового учета в информационной системе управления предприятием; определены основные отличия налогового и бухгалтерского учета в Украине; раскрыты методологические основы*