

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МІЖНАРОДНИЙ ІНСТИТУТ МЕНЕДЖМЕНТУ
(МІМ-КІЇВ)

С.Ф. Голов

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УКРАЇНІ:
АНАЛІЗ СТАНУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ
РОЗВИТКУ**

Монографія

Київ
«Центр учбової літератури»
2007

ББК 65.052

Г 60

УДК 657

Рецензенти:

Дем'яненко М.Я. – доктор економічних наук, професор. (ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН);

Сотко В.В. – доктор економічних наук, професор (Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана);

Швець В.Г. – доктор економічних наук, професор (Київський національний університет імені Тараса Шевченка).

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Міжнародного інституту менеджменту (МІМ- Київ)
(протокол № 1 від 04.06. 2007р.)*

Голов С.Ф.

Г 60 Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

ISBN 978-966-364-545-2

У монографії досліджено сучасний стан та напрями подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні в контексті міжнародних тенденцій гармонізації фінансової звітності та сучасних потреб управління бізнесом. Автором надано пропозиції щодо диференціації вимог до фінансової звітності різних суб'єктів господарювання, розроблено методика трансформації фінансових звітів українських підприємств у фінансову звітність за МСФЗ, алгоритми застосування професійного судження. Розглянуто методи управлінського обліку та обґрунтовано необхідність створення стратегічно – орієнтованої системи обліку. Визначені теоретичні основи глобально-го бухгалтерського обліку та шляхи його практичного застосування.

Призначена для науковців, викладачів, аспірантів, докторантів, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, керівників, бухгалтерів і економістів підприємств.

ББК 65.052

© Голов С.Ф., 2007

© Центр учбової літератури, 2007

Вступ

Реформування економіки України потребує адекватних змін у системі бухгалтерського обліку, яка є основою інформаційного забезпечення користувачів для прийняття ними зважених управлінських рішень.

Такі зміни частково вже були здійснені відповідно до Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою Постановою кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706.

Результатом впровадження цієї Програми є прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(с)БО), нового плану рахунків, прогресивні зміни в навчальних планах і методиках викладання бухгалтерського обліку у вищих навчальних закладах.

Водночас реформа бухгалтерського обліку не супроводжувалась адекватними змінами в інших сферах, зокрема в статистиці, оподаткуванні, системі права, тощо.

Прагнення України стати членом Світової організації торгівлі (СОТ) і ЄС вимагають від неї відповідних змін у законодавстві, нормативно-правовому забезпеченні, зокрема щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Проте практика свідчить про наявність теоретичних і практичних проблем, пов'язаних з реформуванням системи бухгалтерського обліку в Україні, зокрема:

- розбіжності між соціально-культурним середовищем України та західними підходами до обліку;
- суперечливі положення міжнародних стандартів фінансової звітності, які покладено в основу П(с)БО;
- відсутність комплексності в реформуванні державних інституцій;

- відмінності в трактуванні управлінського обліку тощо.

Наявність цих та інших проблем зумовлює актуальність дослідження шляхів їх вирішення та напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Традиційні погляди на бухгалтерський облік і фінансову звітність потребують перегляду з урахуванням ускладнення управління, зростання ролі інтелектуального капіталу як ключового фактора успіху в сучасних умовах господарювання.

Відмінності в змісті та структурі інформації, яку використовують інвестори, податкові й статистичні органи, управлінський персонал підприємства, потребують розроблення і вдосконалення специфічних методів формування та перетворення інформації.

У такій ситуації головною практичною проблемою є забезпечення в межах однієї системи потреб користувачів, інтереси яких суттєво відрізняються.

Виходячи з цього, метою проведеного дослідження було визначення нової парадигми бухгалтерського обліку, адекватної вимогам ринкової економіки в інтересах усіх членів суспільства.

Важливими результатами дослідження є рекомендації та розробки автора спрямовані на вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні зокрема: стратегія диференціації фінансової звітності; методика трансформації звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСФЗ; алгоритми релевантного аналізу для прийняття рішень; алгоритми застосування професійного судження; обґрунтування парадигми глобального обліку; методологія формування інформації в системі глобального обліку.

Розділ 1

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Суб'єкти і напрями гармонізації у сфері бухгалтерського обліку

Фінансова звітність підприємств різних країн має певні відмінності, зумовлені соціальними, економічними та політичними чинниками.

Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнювали аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізації фінансових ринків. Це привело до пошуку та реалізації підходів, спрямованих на забезпечення зіставності та зрозумілості фінансової звітності, яка є важливим засобом міжнародної комунікації.

Ці процеси характеризують із застосуванням різних термінів: «гармонізація», «стандартизація», «уніфікація», «конвергенція».

Поряд з тим у зарубіжній та вітчизняній літературі немає єдиного підходу щодо тлумачення цих термінів. Зокрема, М. Метьюс і М.Перера наводять такі визначення:

- гармонізація – узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності введенням їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням істотних відмінностей;
- стандартизація – обмежений набір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку;
- уніфікація – це вилучення альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку господарських операцій, подій та обставин [207, с. 565].

На думку В. Моссаковського [223], така градація понять дає змогу повною мірою розподілити обов'язки щодо розвитку бухгалтерського обліку у світі.

Схоже тлумачення цих понять міститься в дослідженні А. Прауліньша:

- уніфікація – відмова від альтернативних методів обліку;
- стандартизація – обмежена можливість вибору альтернативних методів;
- гармонізація – координація різних систем бухгалтерського обліку;
- конвергенція – відбір найкращих існуючих методів, розроблених регулюючими сторонами або, у випадку відсутності такого компромісу, узгоджений вибір абсолютно нового методу [451, с. 55].

Російські вчені О.М. Островський та В.В. Ковальов розглядають гармонізацію та стандартизацію як шляхи уніфікації бухгалтерського обліку. При цьому вони вважають, що ідея гармонізації різних систем бухгалтерського обліку обговорюється в рамках Європейського співтовариства, а стандартизацію обліку розробляє Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності [250, с. 73].

Д. Александер, А. Бріттон і Е. Йоріссон [4] також вважають, що гармонізація – це слово, яке асоціюється з наднаціональним законодавством, яке розповсюджено в ЄС, а стандартизація – поняття, яке часто пов'язують з Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності.

Р. Паркер [449] наводить такі визначення цих термінів:

- гармонізація – процес зростання сполучності практик бухгалтерського обліку різних країн шляхом обмеження ступеня їх варіації;
- стандартизація – процес, який призводить до уніфікації облікових реєстрів і фінансових звітів.

Аналогічне тлумачення цих термінів наводять К. Робертс, П. Уїтман і П. Гордон [460].

На думку О. Петрука, «гармонізація бухгалтерського обліку являє собою процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів» [273, с. 44].

Наведені визначення свідчать про змішування класифікаційних ознак, що призводять до ототожнення гармонізації та уніфікації, стандартизації та уніфікації, стандартизації та гармонізації тощо.

У зв'язку з цим з точки зору вибору методів бухгалтерського обліку можливі три підходи:

- 1) необмежений вибір;
- 2) обмежений вибір;
- 3) відсутність вибору.

Необмеженість вибору означає вільний вибір облікової політики суб'єктом бухгалтерського обліку. Обмежений вибір означає наявність «меню» методів і обґрунтований вибір їх суб'єктом господарювання з урахуванням способу використання об'єктів бухгалтерського обліку. Відсутність вибору означає одноманітність методів, тобто їх повну уніфікацію і, як наслідок, єдину облікову політику для всіх підприємств.

Виходячи з цього, гармонізація означає певну координату між різноманітністю і уніфікацією методів бухгалтерського обліку. При цьому гармонізація може бути поширеною, тобто спрямованою на максимізацію уніфікованих підходів до методів обліку, та обмеженою уніфікацією лише окремих аспектів, наприклад, форматів звітності та принципів її складання (рис. 1.1).

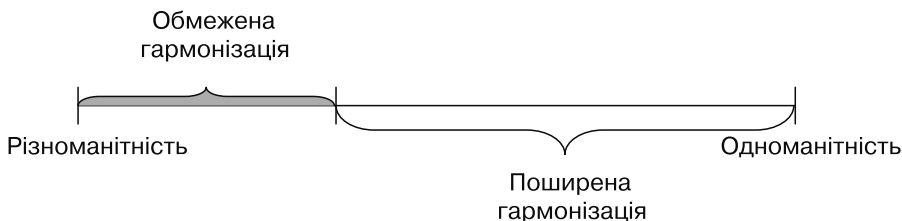


Рис. 1.1. Масштаби гармонізації бухгалтерського обліку.

Гармонізація (як різноманітність і уніфікація) може бути досягнута шляхом видання стандартів, директив, законів. На відміну від директив, законів та інших нормативних актів, стандарти обліку можуть бути обов'язковими і рекомендаційними. Крім того, Д. Александер та інші автори [4] зазначають, що можна провести межу між гармонізацією де-юре (тобто загальними правилами, стандартами тощо) і гармонізацією де-факто (тобто загальної практики корпоративної звітності).

У кожному конкретному випадку або для ряду країн одна із форм гармонізації може існувати без іншої. Наприклад, країни або компанії можуть ігнорувати гармонізуючі правила, встановлені органами

стандартизації або навіть законодавцями. З іншого боку, ринкові чинники переконують французькі і швейцарські компанії готувати фінансові звіти, які приблизно відповідають англо-американській практиці, англійською мовою [4, с. 59].

Як відомо, стандартизація є процесом встановлення та застосування стандартів. Стандарт (від англ. *standard* – норма, зразок) у широкому сенсі слова – зразок, еталон, модель, які приймають, як вихідні для зіставлення з ними інших подібних об'єктів. Стандарт як нормативно-технічний документ установлює комплекс норм, правил, вимог до об'єкта стандартизації [17, с. 1144]. Погляд на стандартизацію бухгалтерського обліку з цих позицій змушує окремих фахівців спростовувати її існування.

Так, М.Г. Чумаченко стверджує, що ніяких стандартів бухгалтерського обліку в природі не існує, оскільки вони не затверджені офіційним інститутом міжнародної стандартизації – ISO. На його думку, стандартизація бухгалтерського обліку полягає в запровадженні єдиної термінології з метою спрощення взаємовідносин між різними учасниками економічного життя, а також виключенням двозначної інтерпретації та непорозумінь з приводу двох ідентичних явищ господарської практики [354, с. 9].

На наш погляд, по відношенню до бухгалтерського обліку термін стандартизація не слід використовувати в його звичайному розумінні. Найбільш прийнятним у цьому контексті є визначення, запропоноване Б. Левом, який під стандартизацією розуміє створення логічно послідовної структури інформації та чітке визначення окремих одиниць інформації, що складають інформаційну структуру [187, с. 140]. Отже, стандартизація бухгалтерського обліку є однією з форм його гармонізації.

Форму і масштаби гармонізації визначають її суб'єкти, які звичайно поділяють на міжнародні (світові) і регіональні. Ф. Бутинець [25, с. 444] і О.Петрук [273, с. 24] вважають, що суб'єктами гармонізації є виключно професійні організації, до яких вони відносять, зокрема, Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), ООН, Міжнародну федерацію бухгалтерів, Європейське економічне співтовариство, Європейську федерацію бухгалтерів-експертів, Організацію економічного співробітництва та розвитку, Міжамериканську асоціацію бухгалтерів, Федерацію бухгалтерів Східної, Центральної та Південної Африки, Конфедерацію бухгалтерів Азіатського та Тихоокеанського регіонів та ін.

Слід зазначити, що ООН, Європейський Союз та Організація економічного співробітництва та розвитку є політичними, а не професійними організаціями. Тому суб'єкти гармонізації бухгалтерського обліку можна поділити на політичні та професійні (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Суб'єкти гармонізації бухгалтерського обліку

Хоча в процесах гармонізації бухгалтерського обліку беруть участь багато організацій, безпосередньо цими процесами керують кілька наднаціональних органів. Насамперед слід визначити сучасну роль та статус Ради міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) було створено 29 червня 1973 р. на підставі угоди, укладеної фаховими організаціями бухгалтерів Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. Його метою було формулювання, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при поданні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та дотриманню їх в усіх країнах.

Діяльність КМСБО в цьому напрямі можна поділити на п'ять етапів:

1973–1979 рр. Випуск загальних стандартів.

1980–1989 рр. Розробка більш детальних стандартів.

1990–1995 рр. Зменшення гнучкості стандартів.

1995–1999 рр. Підготовка базових стандартів згідно з угодою з IOSCO.

З 2000 р. – Конвергенція і глобальне запровадження.

Перші стандарти, видані КМСБО, були загальними і стосувалися, головним чином питань подання і розкриття інформації фінансової звітності.

Стандарти, видані у 80-х роках минулого століття, були більш комплексними і містили альтернативні методи оцінювання, які відображали практику бухгалтерського обліку розвинутих, насамперед англосаксонських, країн.

У 1990–1995 рр. з метою забезпечення зіставності фінансових звітів стандарти було переформатовано, один з альтернативних підходів було визначено як базисний, а інший – як альтернативний допустимий.

Відсутність у КМСБО реальної влади щодо запровадження розроблених ним стандартів нерідко викликало скептичне ставлення до них з боку фахівців. Прикладом цього є позиція М.Г. Чумаченка, який у 1997 р. стверджував, що:

- 1) нормативи, які видаються Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) первісно не призначені для регулювання обліку і звітності в окремих країнах, а також для безпосереднього використання їх на практиці;
- 2) між собою ЄС і КМСБО лише планують вступити в контакт через кілька років;
- 3) лише окремі фірми подають (чи збираються подавати) звітність мовою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- 4) держави не втручаються в процес гармонізації, а якщо й втручаються, то на цьому етапі в аспекті заборони [354, с. 10].

З цього приводу О.М. Островський і В.В. Ковальов відмічають: «Ще в середині 1990-х років здавалось, що прогнози скептиків у відношенні гармонізації обліку збуваються: МСФЗ не здійснювали значного впливу на міжнародну і національну практики обліку; по суті стандарти «зависли в повітрі» – їх ніхто не відкидав, але ніхто не демонстрував їх життєвої потреби» [250, с. 74].

Проте ситуація суттєво змінилася наприкінці 1990-х років, коли була завершена робота над базовим комплектом МСБО. В 1999 р. Міжнародна організація комісій по цінних паперах (International Organization of Security Commission – IOSCO) рекомендувала МСБО

для застосування в цілях лістингу на біржах, що сприяло суттєвому укріпленню авторитету КМСБО і появі нових пріоритетів у його діяльності.

Поряд з тим, Базельський комітет банківського нагляду, який на прохання Великої сімки і керуючих центральними банками, переглянув Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, повідомив про свою підтримку стандартів та гармонізації системи бухгалтерського обліку в світовому масштабі.

За 27 років своєї діяльності КМСБО видав 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО), з яких діють 30. Більшу частину діючих стандартів переглядали раніше, що сприяло поліпшенню їхньої якості та поширенню.

З 1983 до 2000 р. членами КМСБО були усі фахові організації бухгалтерів, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ).

У травні 2000 р. було прийнято новий статут, згідно з яким індивідуальне членство було відмінено, а Комітет перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board – IASB).

Відповідно до нового Статуту, РМСБО у своїй діяльності має такі цілі:

- розроблення в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, що мають обов'язкову силу, відповідно до яких у фінансовій звітності повинна розкриватися якісна, прозора і порівнянна інформація для того, щоб учасники фондових ринків та інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення;
- поширення і забезпечення суворого дотримання даних стандартів;
- забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального розв'язання питань бухгалтерського обліку і звітності.

РМСБО несе відповідальність за:

- розроблення та видання міжнародних стандартів фінансової звітності та їх проектів;
- схвалення тлумачень, розроблених Комітетом з тлумачень Міжнародних стандартів фінансової звітності.

До видання остаточного стандарту Рада має опублікувати Проект для публічних коментарів. Для значних проектів звичайно публікують Проект викладу принципів або інший документ для публічних коментарів.

Рада також видає основи для висновків щодо МСФЗ та їх проектів.

Ключовою вимогою щодо кваліфікації членів Ради є технічна експертиза. Довірені особи також мають бути впевнені, що в діях членів Ради не будуть домінувати певні партійні або регіональні інтереси.

Для досягнення балансу перспективи та досвіду принаймні п'ять членів Ради повинні мати практичний досвід аудиторської діяльності.

У загальному вигляді сучасний процес розроблення МСФЗ подано на рис. 1.3).

Нові цілі РМСБО більше, ніж раніше, орієнтовані на забезпечення практичного застосування міжнародних стандартів і їхню конвергенцію з національними системами обліку. Мета максимального зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними в даний момент є однією з найважливіших. Стандарти визначають головним чином методи оцінювання і підходи до подання інформації у фінансовій звітності.

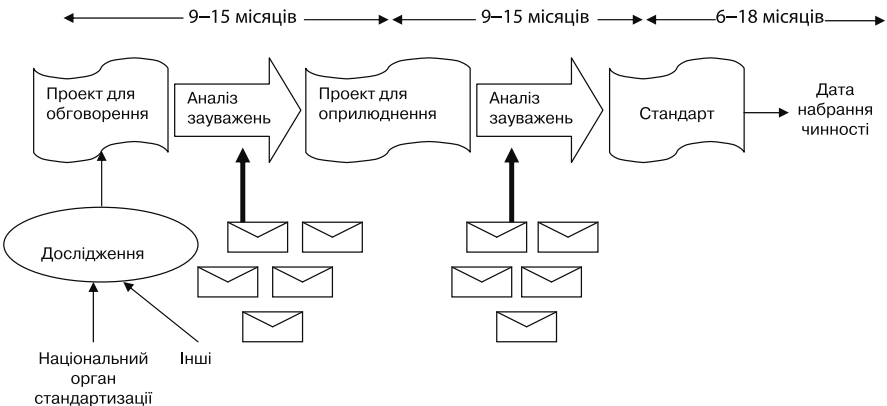


Рис. 1.3. Процес розробки та запровадження МСФЗ.

Тому після реорганізації в 2001 р. РМСБО перейменувало стандарти з «Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку»

(International Accounting Standards – IAS) на «Міжнародні стандарти фінансової звітності» – МСФЗ (International Financial Reporting Standards – IFRS).

Перший Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS 1) був затверджений 19 червня 2003 р. Він поширюється на фінансову звітність за період, починаючи з 2004 р. Водночас стандарти, випущені до цього, зберігають свою колишню назву (тобто Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку) і будуть замінятися МСФЗ поступово.

Для розуміння і практичного застосування стандартів важливе значення має Концептуальна основа (Framework) складання та подання фінансових звітів. Вона містить виклад концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення.

Але Концептуальна основа не входить до складу МСФЗ. Через це в разі виникнення суперечності між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетними є вимоги МСБО. Подальше вдосконалення стандартів сприяє узгодженню МСБО з їхньою Концептуальною основою.

Щоб оперативно реагувати на проблеми практичного застосування стандартів, РМСБО видає тлумачення відповідних положень діючих стандартів та Концептуальної основи.

У широкому сенсі цього терміна Міжнародні стандарти фінансової звітності – це стандарти та тлумачення, прийняті РМСБО. Вони включають:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);
- Тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (IFRIC) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (SIC).

Принципи та термінологія, що використовуються в МСФЗ, орієнтовані, передусім, на комерційні підприємства (приватний сектор). Через це державні установи та неприбуткові організації, які бажають застосовувати МСФЗ, за необхідності можуть змінювати назви окремих звітів та опис певних статей, а також подавати додаткові компоненти фінансових звітів. Так, неприбуткові організації досить часто замість назви «баланс» використовують назву «Звіт про активи, зобов'язання та залишок фондів», а замість назви «Звіт про прибутки та збитки» – «Звіт про доходи та витрати».

З метою гармонізації фінансової звітності підприємств і організації Комітет державного сектора Міжнародної федерації бухгалте-

рів видав Керівництво для фінансової звітності державного сектора (Guideline for Governmental Financial Reporting). У ньому передбачено чотири бази обліку в державному секторі: касова (на основі грошових потоків); модифікована касова; нарахування; модифіковане нарахування.

Дослідження Комітету державного сектора МФБ свідчать, що більша частина МСФЗ може бути застосована організаціями цього сектора, які ведуть облік на основі нарахування, а багато стандартів відповідають умовам обліку на основі модифікованого нарахування. Однак лише незначна частина МСФЗ може бути використана організаціями, облік діяльності яких ведеться на касовій (або модифікованій касовій) основі. Тому бюджетні та інші державні установи, звітність яких традиційно ґрунтується на касовому методі обліку, звичайно не застосовують МСФЗ.

Керівництво для фінансової звітності державного сектора є основою для розробки Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS).

На сьогодні вже затверджено 24 Міжнародних стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі.

Положення IPSAS у цілому аналогічні МСФЗ. Проте вони містять ширший набір термінів; деякі з них дещо відрізняються від МСФЗ.

Отже, є два напрями гармонізації фінансової звітності на міжнародному рівні (рис. 1.4).

РМСБО та МФБ не мають повноважень вводити в дію міжнародні угоди або вимагати відповідності національного законодавства положенням Міжнародних стандартів.

Отже, МСФЗ не домінують над законодавчими актами, що регулюють складання фінансової звітності в певній країні. Через це впровадження МСФЗ здійснюється, передусім, зусиллями членів РМСБО та МФБ на місцях, щоб переконати уряди та органи, які встановлюють стандарти і контролюють ринки цінних паперів, представників ділових кіл дотримуватися Міжнародних стандартів під час складання фінансових звітів.

На відміну від цього, гармонізація у сфері бухгалтерського обліку в ЄС здійснюється директивно.

Повноваження ЄС щодо регулювання правовідносин у сфері діяльності підприємства (зокрема, бухгалтерського обліку) визначені

статею 54 (3) (д) Договору про заснування Європейського економічного співтовариства.

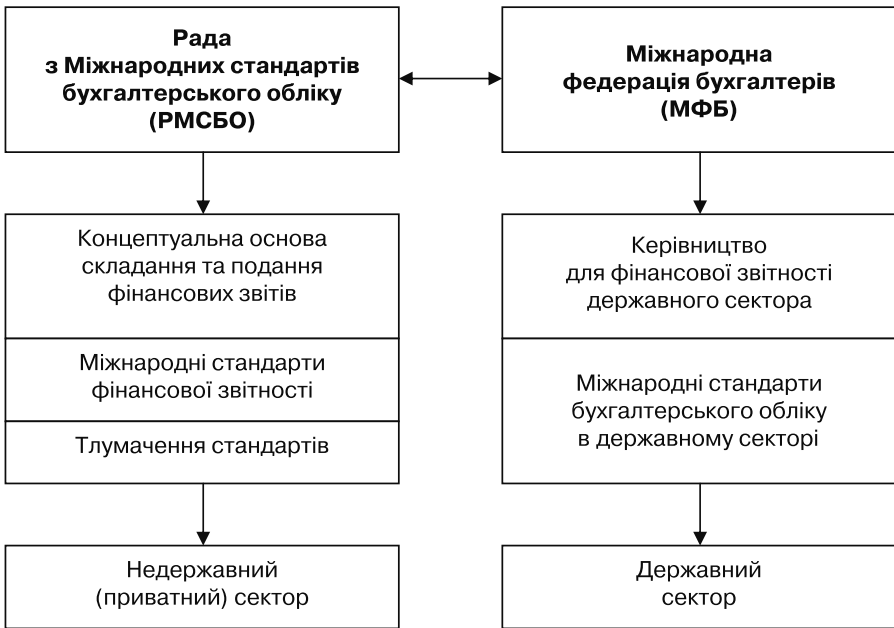


Рис. 1.4. Суб'єкти і об'єкти гармонізації бухгалтерського обліку

Органи, що відіграють головну роль у регулюванні правовідносин, є: Рада Міністрів; Європейська Комісія; Європейський Парламент; Суд справедливості.

Рада Міністрів безпосередньо приймає законодавчі акти, які є обов'язковими для застосування організаціями-членами ЄС. Основними законодавчими актами в галузі бухгалтерського обліку є директиви та регламенти.

Проекти законодавчих актів та офіційні пропозиції готує Європейська Комісія після проведення консультацій з національними та європейськими експертами. Офіційна пропозиція розглядається Комітетом з економічних та соціальних питань та європейським Парламентом. За результатами обговорення Комісія вносить корективи у свій проект та передає його на розгляд у Раду Міністрів.

Для розгляду пропозиції в Раді Міністрів звичайно створюють робочу групу. У разі схвалення проекту документа більшістю членів робочої групи його передають до Європейського парламенту на друге читання.

Після схвалення проекту Європарламенту, Рада Міністрів знову розглядає його та приймає. Після прийняття законодавчого акту Радою Міністрів усі країни-члени ЄС мають впровадити його в національне законодавство, але шляхи впровадження уряд кожної країни обирає самостійно.

При Комісії створено Контактний комітет, до якого входять представники від держав-членів та Комісії. Основні функції цього комітету:

- сприяти гармонізованому застосуванню директив у сфері бухгалтерського обліку проведенням регулярних засідань, на яких, зокрема, вирішувати практичні питання їх застосування;
- в разі необхідності, надавати консультації Комісії щодо внесення необхідних змін та доповнень до директив.

Крім того, Комісія вирішує питання про можливість застосування на території Співтовариства міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

У цьому Комісії допомагає Комітет з регулювання бухгалтерського обліку, який складається з представників держав-членів. Цей комітет, крім власне регулюючої функції, висловлює думку з приводу пропозицій Комісії щодо прийняття МСФЗ.

Пропозиції Комісії щодо прийняття МСФЗ ґрунтуються на висновку Дорадчої Групи з європейської фінансової звітності (EFRAG).

Дорадчу Групу з європейської фінансової звітності було створено в червні 2001 р. До її складу входять представники бухгалтерської професії, користувачі фінансової звітності, національних органів, що встановлюють стандарти бухгалтерського обліку.

Головні завдання Дорадчої Групи:

- проводити технічну експертизу для Європейської Комісії щодо використання МСФЗ у ЄС;
- брати участь у процесі прийняття МСФЗ Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- координувати в межах ЄС розробки і погляди щодо МСФЗ.

Прийняті міжнародні стандарти фінансової звітності публікуються повністю кожною офіційною мовою Співтовариства у вигляді

Регламенту Комісії в Офіційному віснику Європейських Співтовариств. В узагальненому вигляді процес схвалення МСФЗ в ЄС показано на рис. 1.5.

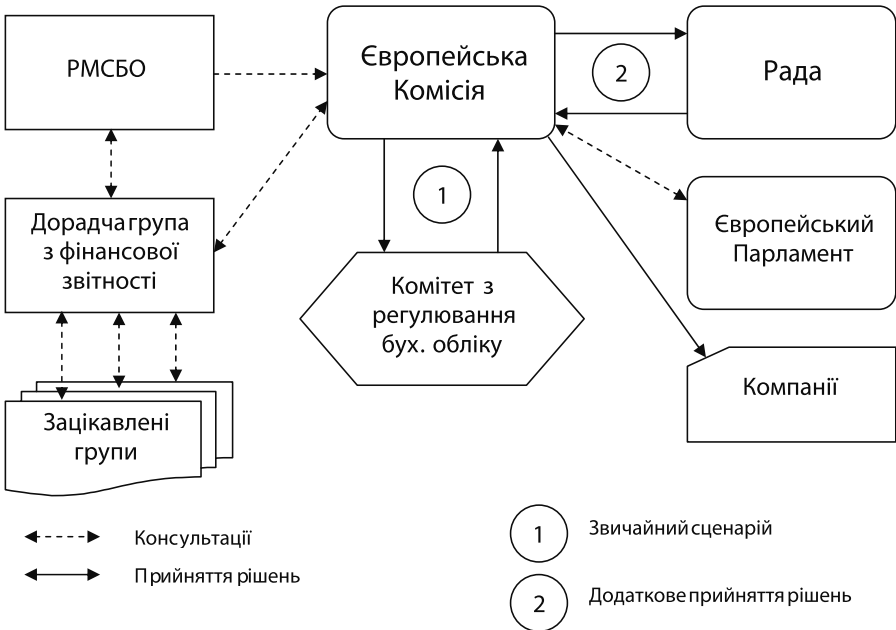


Рис. 1.5. Процес затвердження МСФЗ в ЄС

До 1 січня 2005 р. правовідносини у сфері бухгалтерського обліку в ЄС регламентували Директиви, основними з яких є Четверта [405] та Сьома [462].

Директиви є обов'язковими для застосування державами-членами. У разі недотримання зобов'язань щодо застосування директиви та регламентів державою-членом, Європейська комісія може звернутися з позовом до Суду справедливості. Прикладом такої ситуації є справа, в якій відповідачем була Італійська Республіка, а позивачем – Європейська комісія [430].

Предметом позову було невиконання Урядом Італійської Республіки зобов'язання щодо впровадження Четвертої Директиви ЄС у національне законодавство.

Суд справедливості прийняв рішення накласти штраф на Італійську Республіку за несвоєчасне запровадження Четвертої Директиви Ради ЄС.

Директиви ЄС не містять детального опису ведення бухгалтерського обліку. Вони встановлюють мінімальні вимоги до подання, оцінки та розкриття інформації в річній фінансовій звітності компанії та консолідованій фінансовій звітності. Тому для поліпшення функціонування внутрішнього ринку в сфері фінансових послуг у 2000 р. Європейська комісія виступила з ініціативою, схваленою згодом Європейським парламентом, про перехід з 2005 р. всіх європейських компаній, чії цінні папери перебувають в обігу на біржах, до складання та подання консолідованої звітності за МСФЗ, а також усунення розбіжностей між Директивами ЄС в галузі обліку та Міжнародними стандартами.

Зокрема, з цією метою регламентом (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19 липня 2002 р. визначено, що, починаючи з 1 січня 2005 р., компанії, які регулюються національним правом держав-членів, зобов'язані готувати свою консолідовану звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), якщо на дату балансу їхні цінні папери допущені до продажу на регульованому ринку будь-якої держави-члена ЄС.

Поряд з цим, згідно з регламентом (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту та Ради від 19 липня 2002 р. держави-члени можуть дозволяти або зобов'язувати застосовувати МСФЗ також щодо річної звітності компаній, які здійснюють публічну підписку (лістингових компаній) і консолідованої та/або річної звітності компаній, які не здійснюють публічної підписки (нелістингових компаній).

Таблиця 1.1. Застосування МСФЗ у європейських країнах

Держава	Використання МСФЗ для річних фінансових звітів лістингових компаній				Використання МСФЗ для консолідованих фінансових звітів нелістингових компаній		
	Дозволяється	Вимагається	Забороняється	Не визначилися	Дозволяється	Вимагається	Забороняється
Австрія			+		+		
Бельгія				+	+		
Велика Британія	+				+		

Держава	Використання МСФЗ для річних фінансових звітів лістингових компаній				Використання МСФЗ для консолідованих фінансових звітів нелістингових компаній		
	Дозволяється	Вимагається	Забороняється	Не визначилися	Дозволяється	Вимагається	Забороняється
Греція		+			+		
Данія	+				+		
Естонія		+			+		
Ісландія	+						
Іспанія			+		+		
Італія		+			+		
Ірландія	+				+		
Кіпр		+			+		
Ліхтенштейн	+				+		
Латвія			+			+	+
Литва		+				+	+
Люксембург	+				+		
Мальта		+			+		
Нідерланди	+				+		
Німеччина	+				+		
Норвегія	+				+		
Португалія	+				+		
Польща	+				+	+	
Словаччина		+			+	+	
Словенія		+				+	
Угорщина	+				+		
Фінляндія	+				+		
Франція			+		+		
Чехія		+			+		
Швеція			+		+		

* Лише для банків.

** Для всіх компаній, за винятком банків.

Як видно з табл. 1.1, більшість держав-членів ЄС надають можливість застосовувати МСФЗ для річних фінансових звітів лістин-

гових компаній та консолідованих фінансових звітів нелістингових компаній.

З огляду на розповсюдження МСФЗ в ЄС, окремі автори вважають, що стандартизація обліку, яка передбачає встановлення єдиних норм та вимог до бухгалтерського обліку, починає домінувати, оскільки вона не обмежується рамками ЄС [273, с. 43], а глобальна гармонізація є більш актуальною проблемою, ніж регіональна [4, с. 60]. На наш погляд, такий висновок передчасний.

Директиви та Регламенти є обов'язковими для застосування державами-членами, але поширюються лише на компанії. Отже, з 1 січня 2005 р. в ЄС фактично діє триступінчастий рівень регулювання фінансової звітності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Диференціація регулювання фінансової звітності в ЄС

Фінансова звітність	Документ, що встановлює вимоги до фінансової звітності	Кількість підприємств
Консолідовані фінансові звіти товариства, акції якого знаходяться на лістингу на регульованому ринку держави-члена ЄС	Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)	Близько 8 тис.
Річні звіти товариства, акції якого знаходяться на лістингу, та фінансові звіти (консолідовані та річні) інших товариств	МСФЗ або Директиви ЄС	Понад 4,5 млн
Фінансові звіти інших видів підприємств	Законодавство держави-члена ЄС	Понад 15 млн

Отже, за межами гармонізаційних процесів у галузі бухгалтерського обліку в ЄС залишається $\frac{3}{4}$ усіх підприємств, а більшість нелістингових компаній залишаються в зоні обмеженої гармонізації, передбаченої Директивами ЄС.

Така картина навряд чи суттєво зміниться, оскільки відсутні реальні механізми заохочення для нелістингових підприємств (крім фінансових установ) добровільно застосовувати МСФЗ при складанні своїх фінансових звітів. Про це свідчать, зокрема, результати дослідження Х.К. Наварро і Д. Сміта [442] щодо застосування МСФЗ в Іспанії.

Починаючи з січня 2005 р., Іспанія має дві системи фінансової звітності: усі лістингові компанії мають застосовувати МСФЗ для їх

консолідованих звітів, а нелістингові компанії мають можливість добровільно застосовувати МСФЗ або продовжувати звітувати з використанням іспанських стандартів обліку.

Автори дослідили очікування іспанських аудиторів і менеджерів щодо МСФЗ напередодні переходу від іспанських стандартів обліку до МСФЗ. Об'єктом дослідження були три групи, на які потенційно впливає цей перехід:

- 1) аудитори;
- 2) фінансові менеджери приватних компаній, від яких не вимагається застосовувати МСФЗ, але які мають можливість добровільно робити це (групи компаній);
- 3) фінансові менеджери приватних компаній, від яких не вимагається застосовувати МСФЗ, оскільки вони подають лише річні звіти.

Автори намагалися отримати відповіді на такі запитання:

- 1) наскільки задоволені ці групи іспанськими стандартами до 2005 р. і які вдосконалення вони пропонують;
- 2) яка точка зору цих груп щодо реформи обліку, пов'язаної із застосуванням певними іспанськими компаніями МСФЗ.

Результати дослідження свідчать про незначне задоволення національними стандартами, але це не означає, що приватні нелістингові компанії погодяться на витрати, пов'язані з переходом на МСФЗ. Також автори прогнозують конфлікт щодо мети фінансової звітності та висловлюють застереження, які можуть обмежити застосування МСФЗ у майбутньому.

Поряд з тим можна констатувати, що МСФЗ стають обов'язковою умовою обігу цінних паперів на світових фондових ринках. У зв'язку з цим зростає кількість компаній, насамперед транснаціональних, які застосовують МСФЗ.

Міжнародні стандарти прийняті багатьма фондовими біржами, в тому числі Лондонською, Франкфуртською, Римською, Амстердамською, Гонконгською, Цюрихською. На деяких фондових біржах (Нью-Йоркській, Йоганнесбурзькій) дозволяється подавати фінансову звітність згідно з МСБО, але вимагається узгоджувати її з місцевими стандартами [86, с. 20–21].

Слід зазначити, що до лістингу на Нью-Йоркській фондовій біржі допущені акції 459 зарубіжних компаній із 47 країн, які становлять 33% загальної ринкової капіталізації [446]. Зокрема, Комісія з цінних паперів і бірж США (SEC) вимагає надавати узгодження звіту про

прибутки і збитки та балансу (складеними за МСФЗ) зі стандартами США (US GAAP).

Існуючі розбіжності між МСФЗ і стандартами фінансового обліку США [163, с. 703–714] призводять до додаткових витрат зарубіжних лістингових компаній, пов'язаних з узгодженням своїх фінансових звітів з вимогами розкриття інформації на фондових біржах США. Наприклад, кожна з 250 європейських компаній, акції яких знаходяться на лістингу на фондових біржах, США витрачають 5–10 млн дол. щорічно для узгодження з US GAAP [458, с. 5–6].

Отже, наявність двох впливових світових стандартів (МСФЗ і US GAAP) значно ускладнювала процес гармонізації бухгалтерського обліку.

У зв'язку з цим у жовтні 2002 р. представники Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і Ради з стандартів фінансового обліку США на зустрічі в місті Норволк уклали меморандум про взаєморозуміння.

У цьому меморандумі сторони пообіцяли докласти зусиль до того, щоб:

- 1) зробити існуючі стандарти фінансової звітності повністю сумісними так швидко, наскільки це практично можливо;
- 2) координувати їх робочі програми для впевненості в тому, що досягнута зіставність зберігається.

Першими кроками в напрямі реалізації цієї угоди були проекти, спрямовані на досягнення сумісності у сфері оцінювання запасів, обліку об'єднання бізнесу, гудвілу і припиненої діяльності.

Наприкінці 2004 р. Рада зі стандартів фінансового обліку США (FASB) видала Положення про стандарт фінансового обліку (SFAS) 151 «Собівартість запасів», який передбачає, що понаднормативні витрати, фрахт, затрати на зберігання, витрати від браку слід визнавати витратами поточного періоду, а розподіл постійних загальнови-робничих витрат слід здійснювати на основі нормальної виробничої потужності. Ці поправки забезпечили узгодження оцінки запасів SFAS 151 з МСФО 2 «Запаси».

У свою чергу, видані РМСБО в 2003 р. нові стандарти IFRS 3 «Об'єднання бізнесу» і IFRS 5 «Непоточні активи», утримувані для продажу, було розроблено на основі відповідних стандартів фінансового стану США:

SFAS 141 «Об'єднання бізнесу»;

SFAS 121 «Гудвіл та інші нематеріальні активи»;

SFAS 144 «Облік зменшення корисності та вибуття довгострокових активів».

Подальші проекти передбачають конвергенцію у сфері звітності за сегментами, державних грантів, забезпечень, виправлення помилок, прибутку на акцію, витрат на позики, визнання доходу, дослідження і розробок тощо.

При цьому ознайомлення з проектами свідчить, що значною мірою очікується внесення змін до МСФЗ з метою їх узгодження до US GAAP.

Водночас таке узгодження стосується лише підходів до визнання оцінки та розкриття інформації у фінансових звітах і не передбачає включення до МСФЗ детальних положень, притаманних US GAAP.

Отже, в процесі конвергенції поки не вдалося досягти повної гармонізації МСФЗ і стандартів фінансового обліку США.

На думку Р. Айткен-Девіса і Р. Мартина, в цьому немає потреби, оскільки конвергенція може мати негативні наслідки для МСФЗ, пов'язані з додатковими витратами. Крім того постійні поступові зміни підривають репутацію МСФЗ, оскільки в багатьох можуть виникнути запитання, чому стандарти високої якості потребують таких частих коригувань.

Тому автори не вважають, що ринкам капіталу в кожному випадку необхідні ідентичні стандарти. Найбільш важливим є довіра до того, що звітність підготовлена відповідно до високих стандартів, а також те, що в обох системах існує елемент рівнозначності [3, с. 5–6].

Поряд з тим РМСБО активно співпрацює з органами, що встановлюють стандарти в розвинутих країнах.

Зараз національні розробники стандартів здійснюють дослідження в таких сферах: оцінка (Канада); оренда (Велика Британія); спільна діяльність (Австралія, Китай, Малайзія, Нова Зеландія), видобувні галузі (Австралія, Канада, Норвегія, Південна Африка), нематеріальні активи (Австралія), гіперінфляція (Аргентина і Мексика).

Отже, можна зробити висновок про зміну вектора міжнародної стандартизації фінансової звітності з гармонізації на конвергенцію (рис. 1.6).

При цьому конвергенцію можна визначити, як зближення стандартів фінансової звітності різних юрисдикцій шляхом спільного визначення єдиних оптимальних принципів і методів розробниками цих стандартів.

Конвергенція і встановлення стандартів фінансової звітності є лише одним з елементів регулювання бухгалтерського обліку.

Реальне запровадження цих стандартів потребує дієвого механізму моніторингу та забезпечення їх дотримання.

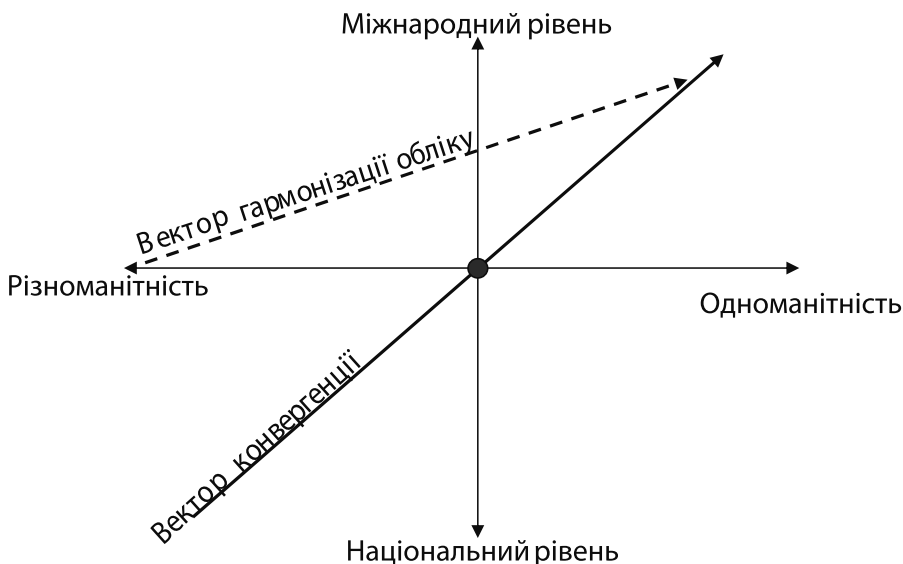


Рис. 1.6. Зміна вектора міжнародної стандартизації фінансової звітності

Вказуючи на це, С. Діпіаза і Р. Екклз зазначають, що «просте зближення стандартів бухгалтерського обліку не призведе до появи одноманітної глобальної звітності. Для цього необхідний також загальний підхід до аналізу та регулювання» [132, с. 71–72].

Тому велика частка зусиль, спрямованих на зближення з міжнародними стандартами, може виявитися марнотратством, якщо різні країни застосовуватимуть непослідовні та дублюючі підходи до моніторингу і забезпечення дотримання. Непослідовність обмежуватиме зростання довіри інвестора; дублювання підвищуватиме витрати як підприємств, та і інвесторів [16, с. 5].

Функцію моніторингу та забезпечення дотримання стандартів приватні та професійні організації виконувати не в змозі. Про це наголосив на XVI Всесвітньому конгресі бухгалтерів Президент МФБ

Р. Ріколь, який визнав необхідність переходу від традиційної схеми саморегулювання бухгалтерської професії до змішаної схеми та посилення тісних зв'язків і координації в галузі обліку та аудиту з органами, що регулюють фінансові ринки.

Сучасну Міжнародну архітектуру регулювання фінансових ринків показано в табл. 1.3.

Таблиця 1.3. Регуляторні органи у сфері фінансових ринків

	Глобальні	Європейські
Банки	Базельський комітет	Комітет європейських банківських наглядачів (CEBC)
Цінні папери	Міжнародна організація комісій з цінних паперів (IOSCO)	Комітет європейських органів регулювання ринку цінних паперів (CESR)
Страховання	Міжнародна асоціація страхових наглядачів (IAIS)	Комітет європейських страхових та пенсійних наглядачів (CEIOPS)

При цьому на глобальному рівні жодний орган не здійснює одноосібно функції моніторингу і забезпечення дотримання МСФЗ.

На думку П. Бойла, упровадження єдиного світового підходу до регулювання або регуляторного органу не є ані доцільним, ані бажаним, оскільки чинники, що впливають на структуру системи моніторингу та забезпечення дотримання та їхньої інтенсивності, відрізняються в різних країнах [16, с. 5].

Поряд з тим заслуговує на увагу досвід ЄС, де цю функцію здійснює Комітет європейських органів регулювання ринку цінних паперів (CESR).

Одні з ключових цілей CESR:

- здійснювати завчасний моніторинг розроблення та прийняття ЄС (затвердження) міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО/МСФЗ);
- сприяти належному та послідовному застосуванню МСБО/МСФЗ лістинговими компаніями ЄС через координацію наглядової діяльності національних органів та обмін інформацією;
- здійснювати моніторинг розвитку подій у Європі в галузі аудиту.

Завдяки цьому, в ЄС створено типовий механізм затвердження та застосування МСФЗ (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Основні учасники процесу встановлення та застосування МСФЗ в ЄС

Наявність тісних зв'язків між питаннями корпоративної звітності, аудиту, корпоративного управління та професіоналізму бухгалтерів потребує комплексного підходу до гармонізації в сфері бухгалтерського обліку.

Це означає, що конвергенція має охоплювати, по-перше, не лише стандарти фінансової звітності, а й інші професійні стандарти в цій галузі. Зокрема, П. Бойл вважає за доцільне започаткувати проект міжнародної гармонізації аудиту, подібний до проекту гармонізації з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. На його думку, ризик відсутності широкої підтримки зближенню з міжнародними стандартами аудиту може призвести до надмір-

ного витрачання ресурсів на забезпечення діяльності з розробки стандартів по всьому світу, а також до неефективності аудиторських фірм та їхніх клієнтів, що мають дотримуватися декількох систем стандартів [16, с. 4]. По-друге, важливе значення має узгодження самих професійних стандартів, які складають інфраструктуру бухгалтерського обліку. Така інфраструктура, наприклад, охоплює, насамперед, міжнародні стандарти фінансової звітності, аудиту, оцінювання та професійної освіти (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Міжнародна інфраструктура стандартів у сфері бухгалтерського обліку

Якщо міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту тісно пов'язані між собою, то в сфері оцінювання значні кроки в цьому напрямі було зроблено лише останніми роками.

Міжнародні стандарти оцінки (IVS) розробляє та оприлюднює Комітет з міжнародних стандартів оцінки (IVSC), який був створений у 1981 р. Цей комітет об'єднує асоціації професійних оцінювачів 42 країн і тісно взаємодіє з Радою з міжнародних стандартів, Міжнародною федерацією бухгалтерів і Міжнародною організацією комісій з цінних паперів (IOSCO).

Остання версія Міжнародних стандартів оцінки, видана в 2005 р., містить такі документи: 3 міжнародних стандарти оцінки (IVS), 2 стандарти із застосування оцінки (IVA) і 14 керівництв з оцінки (GN). Серед них слід відзначити IVA1 «Оцінка для фінансової звітності», який складено на основі МСФЗ. На нашу думку, все більшої актуальності набуватиме також питання гармонізації методів управлінського обліку. Це зумовлено необхідністю спільного управління вартісним ланцюжком з боку його учасників.

Вказуючи на це, П. Друкер пише: «Щоб успішно діяти на сучасному глобальному ринку, який характеризується безперервним посиленням конкурентної боротьби, компанії потрібно, по-перше, знати свої витрати по всьому економічному ланцюжку та, по-друге, разом з іншими учасниками економічного ланцюжка регулювати ці витрати й прагнути оптимізації кінцевого результату. Тому бізнес дедалі частіше переходить від обчислення витрат тільки власної внутрішньої діяльності до калькуляції всього економічного процесу, в якому навіть дуже велика компанія являє собою лише одну ланку» [135, с. 155–156].

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) має спеціальний комітет з фінансового та управлінського обліку, головними завданнями якого є:

- сприяти розвитку управлінського обліку через створення умов для підвищення рівня компетентності та зайнятості бухгалтерів-аналітиків у суспільстві, досягаючи в такий спосіб визнання їхнього професійного внеску;
- забезпечити джерело коментарів з погляду управлінського обліку і бути джерелом порад та рекомендацій у галузі управлінського обліку для інших комітетів МФБ;
- підтримувати дослідження з важливих питань управлінського обліку, що здійснюються організаціями-членами МФБ та окремими особами, і використання цих результатів у практичній діяльності.

Рада МФБ уповноважила Комітет з фінансового та управлінського обліку розробляти та видавати матеріали з питань управлінського обліку у вигляді досліджень і практичних положень.

Ці матеріали призначені для гармонізації методів і прийомів управлінського обліку.

Комітет уже розробив і видав 7 положень і 9 досліджень з управлінського обліку [106, с. 25–26].

Поряд з тим керівництва й методичні рекомендації з практики управлінського обліку розробляють професійні організації бухгалтерів США, Великої Британії та інших країн.

Одним з найвпливовіших у світі є Інститут управлінських бухгалтерів США (ІМА), який за складом по суті є міжнародним. Цим інститутом видано близько 60 положень з управлінського обліку [1, с. 88–98], частина з яких за тематикою корелює з міжнародними стандартами фінансової звітності.

Проте ступінь взаємозв'язку цих стандартів потребує додаткового дослідження.

В узагальненому вигляді взаємозв'язок міжнародних стандартів (положень) наведено в Додатку 1.

Адекватне використання та тлумачення Міжнародних стандартів потребує відповідної кваліфікації тих, хто буде застосовувати ці стандарти.

Але вимоги та зміст професійної освіти бухгалтерів у різних країнах має свої відмінності. Про це, зокрема, свідчить Звіт Комісії Міжнародної асоціації з бухгалтерської освіти та досліджень (ІААЕР), який містить результати вивчення розвитку професійної кваліфікації, освіти та перепідготовки бухгалтерів у 28 країнах [431].

Для досягнення зіставності було розроблено ключову модель бухгалтерської освіти, основні компоненти якої представлені такими кваліфікаційними рівнями: підхід до регулювання професії; зміст кваліфікаційного іспиту і зв'язок професійної освіти та практичного досвіду; освітній ступінь.

Результати дослідження свідчать про наявність відмінностей щодо вимог до практичного досвіду та форм післядипломної освіти бухгалтерів.

З метою гармонізації вимог до освіти і кваліфікації професійних бухгалтерів Міжнародна Федерація бухгалтерів видала Міжнародні стандарти освіти [211], які набули чинності з 1 січня 2005 р.:

- | | |
|-------|--|
| IES 1 | «Вступні вимоги до програми професійної бухгалтерської освіти» |
| IES 2 | «Зміст програм професійної бухгалтерської освіти» |
| IES 3 | «Професійні навички» |
| IES 4 | «Професійні цінності, етика та ставлення» |
| IES 5 | «Вимоги щодо досвіду роботи» |
| IES 6 | «Оцінка професійних здібностей та компетентності» |

IES 7 «Подальший професійний розвиток: програма постійного навчання та подальшого розвитку професійної компетентності»

Мета професійної освіти на сучасному етапі:

- підготовка компетентних кваліфікованих бухгалтерів, здатних упродовж життя робити позитивний внесок в професію і суспільство, в якому вони працюють;
- професійний бухгалтер має бачити широку глобальну перспективу для розуміння того співтовариства, в якому функціонує бізнес та інші організації [72, с. 15].

Ці стандарти визначають мінімальні кваліфікаційні вимоги до освітніх і професійних знань, практичного досвіду і системи безперервного підвищення кваліфікації.

IES 2 визначає перелік предметів, які згруповані в три модулі:

Модуль 1. Бухгалтерський облік, фінанси і пов'язані з ними знання;

Модуль 2. Організація і ведення бізнесу;

Модуль 3. Інформаційні технології.

Поряд з тим стандарти не містять змісту окремих предметів і є рекомендаційними.

Конкретний зміст предметів містить Типова програма навчальної підготовки бухгалтерів, яка була розроблена Міжурядовою робочою групою експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності ООН (TD/B/COM.2/ISAR/21 31 July 2003) і призначена для підготовки бухгалтерів високого рівня.

Виходячи з цього, можна говорити про тенденцію гармонізації міжнародних підходів до професійної підготовки бухгалтерів на основі Міжнародних стандартів освіти (МФБ) і глобальної програми ООН.

1.2. Результати та перспективи гармонізації бухгалтерського обліку на основі МСФЗ

Незважаючи на зростаючу роль МСФЗ у світі, їх мета та вплив на розвиток бухгалтерського обліку залишаються предметом дискусії. Зокрема Л. Шнейдман характеризує МСФЗ як достатньо складну систему вимог, принципів, частково правил і процедур підготовки корисної для широкого кола зацікавлених осіб інформації [365, с. 7].

Ця система складається зі стандартів та тлумачень, оскільки згідно з визначенням, наведеним у п.11 МСБО 1 «Подання фінансових звітів»: «Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це стандарти та тлумачення, прийняті Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО)». Вони охоплюють:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);
- Тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачення міжнародної фінансової звітності (IFRIC) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (SIC).

М.Т. Щирба і Л.Я. Тринька визначають МСФЗ як «цілісну, постійно вдосконалювану систему обліку та фінансової звітності, що узагальнює принципи і правила фінансових звітів, яка виникла у результаті посилення процесів економічної інтеграції країн і спрямована на зближення методології обліку та звітності в різних країнах світу» [366, с. 41].

Поряд з тим, О.М. Петрук вважає, що МСФЗ є принципами складання фінансової звітності, а не правилами [273, с. 221], тому МСФЗ як система бухгалтерського обліку не існує [273, с. 80].

Отже, О.М. Петрук буквально трактує поширений тезис про те, що МСФЗ є стандартами, орієнтованими на принципи, а стандарти фінансового обліку США є стандартами, орієнтованими на правила.

У дійсності усі стандарти бухгалтерського обліку спираються на принципи і містять певні правила.

Поряд з тим співвідношення між принципами та правилами в різних стандартах різні. В МСФЗ наведено лише загальні правила щодо вибору та застосування облікової політики відносно подання та розкриття інформації у фінансових звітах.

Тому визначення МСФЗ, надане Л. Шнейдманом, цілком прийнятне.

Також слід погодитися з Л. Шнейдманом у тому, що застосування в назві Ради і стандартів слів «стандарти бухгалтерського обліку» (accounting standards) дезорієнтує користувачів, налаштовуючи їх на традиційні питання облікового процесу. Але це є не наслідком неправильного перекладу терміна «accounting», а непослідовністю термінології, яка застосовується засновниками органу, який установлює МСФЗ.

Крім того, принципи та правила фінансової звітності певною мірою визначають методологію бухгалтерського обліку, тобто процес класифікації та систематизації первинних даних.

МСФЗ стосуються фінансових звітів загального призначення, метою яких є надання інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень.

Фінансові звіти загального призначення – це звіти, що відповідають потребам тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх конкретних інформаційних потреб.

До користувачів фінансових звітів належать існуючі та потенційні інвестори, працівники, кредитори, клієнти, урядові установи та громадськість.

Такі фінансові звіти не здатні забезпечити окремих користувачів усією інформацією, потрібною їм для прийняття рішень

Через це окремі групи користувачів можуть установлювати інші або додаткові вимоги до інформації. Наприклад, уряд країни може встановити додаткові звіти для визначення і контролю податків. Своєю чергою, керівництво підприємства визначає склад і зміст внутрішньої звітності, необхідної для планування, контролю і прийняття рішень.

Водночас будь-які додаткові вимоги не повинні впливати на фінансові звіти, що складаються для інших користувачів.

Такий підхід означає, що жодна група користувачів не повинна мати пріоритету щодо змісту фінансової звітності загального призначення.

Поряд з тим розроблення стандартів фінансової звітності – це політичний процес, до якого залучено багато сторін, які виражають свої власні інтереси [376, с. 78].

Я.В. Соколов і В.Я. Соколов вважають, що МСФЗ створені в інтересах міжнародних корпорацій, щоб полегшити їм складання консолідованої звітності та інвесторів, щоб полегшити їм переміщення капіталу з однієї країни в іншу [298, с. 136].

Поділяючи думку авторів, що МСФЗ орієнтовані передусім на існуючих та потенційних інвесторів, не можна погодитись, що МСФЗ не лише нічого не дає виробникам, а й заважає правильно оцінити успішність роботи підприємства [298, с. 139].

Фінансові звіти мають правдиво відображувати фінансове становище, фінансові результати діяльності та потоки грошових коштів підприємства.

Правдиве подання вимагає правильного відображення результатів операцій, інших подій та обставин відповідно до визначень та критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у Концептуальній основі МСФЗ.

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності з додатковим розкриттям, коли це необхідно, передбачає досягнення правдивого подання фінансових звітів.

Правдиве подання також потребує від підприємства:

- обирати та застосовувати облікову політику згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;
- подавати інформацію в спосіб, що забезпечує доречну, достовірну, зіставну і зрозумілу інформацію;
- надавати додаткові розкриття, коли дотримання конкретних вимог МСФЗ недостатнє для здатності користувачів розуміти вплив операцій (інших подій та обставин) на фінансове становище і результати діяльності підприємства.

Умови правдивого подання інформації згідно з МСФЗ наведено на рис. 1.9.

Згідно з визначенням, наведеним у МСБО 8, «облікові політики – це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, що застосовуються підприємством для складання та подання фінансових звітів».

Якщо стандарт або інтерпретація конкретно застосовуються до операції, іншої події або обставини, облікова політика (або політики) щодо цієї статті визначається застосуванням відповідного стандарту або інтерпретації.

МСБО 1 зазначає, що облікову політику можна не застосовувати, якщо вплив її застосування несуттєвий. Але не дозволяється робити несуттєві відхилення від МСФЗ для досягнення певного подання фінансового становища, фінансових результатів і руху грошових коштів. За відсутності стандарту або інтерпретації, які конкретно застосовуються до операції, іншої події або обставини, керівництву підприємства слід використовувати власне судження, розробку та застосування облікової політики, результатом якої забезпечення якісних характеристик звітності.



Рис. 1.9. Складові правдивого подання інформації у фінансових звітах

Фінансова звітність має бути підготовлена на основі припущення безперервності діяльності.

Безперервність діяльності означає, що керівництво не має наміру ліквідувати підприємство або припинити операції, або не існує реальної альтернативи, як зробити це.

Таке припущення важливе, оскільки в разі банкрутства або ліквідації підприємства його фінансова звітність складається, виходячи з інших принципів та вимог щодо оцінки статей, ніж в умовах звичайної діяльності.

Тому при підготовці фінансової звітності керівництву слід оцінювати здатність підприємства продовжувати свою діяльність.

МСБО 1 вимагає, щоб підприємство готувало фінансові звіти, крім Звіту про рух грошових коштів, з використанням обліку на основі нарахування.

Облік на основі нарахування означає, що операції та інші події слід відображати в облікових реєстрах та наводити у фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться, а не обов'язково тоді, коли підприємство отримує або сплачує кошти.

При застосуванні основи нарахування статті визнаються як активи, зобов'язання, капітал, дохід або витрати, якщо вони задовольняють визначення та критерії визнання усіх елементів, наведених у Концептуальній основі МСФЗ.

Виходячи з вище викладеного, можна констатувати, що МСФЗ є системою, яка визначає об'єкт, елементи, мету та умови її досягнення (рис. 1.10).

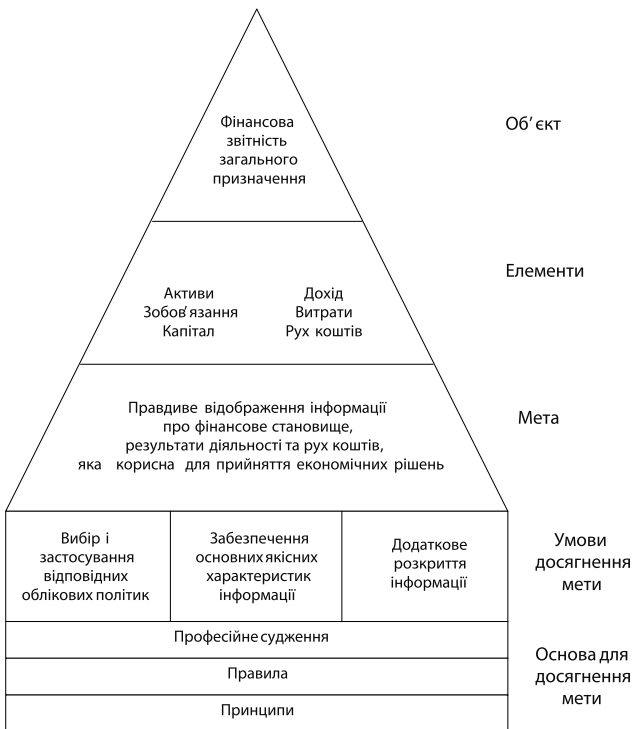


Рис. 1.10. Система МСФЗ

Щоб визначити тенденції розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності, слід проаналізувати останні зміни в тексті МСФЗ та плани щодо їх подальшого вдосконалення.

Огляд змін в МСФЗ [93] свідчить передусім про тенденцію ускладнення стандартів. Це проявляється, зокрема, в зростанні обсягу інформації, яка підлягає розкриттю, розширенні сфери застосування професійного судження, збільшенні кількості об'єктів амортизації основних засобів в умовах компонентного підходу, розширення сфери застосування ринкових оцінок і тестування на предмет зменшення корисності.

Друга тенденція, яка привертає увагу, це подальше обмеження можливості застосування альтернативних облікових політик.

В результаті розглянутих змін з 1 січня 2005 р. скасовані такі альтернативи:

- оцінювання запасів за формулою ЛІФО;
- відображення змін облікової політики;
- відображення помилок минулих періодів у складі фінансових результатів поточного періоду;
- оцінювання частки меншості в чистих активах придбаного бізнесу, виходячи з балансової вартості;
- відображення об'єднання бізнесу із застосуванням методу об'єднання інтересів;
- застосування валютного курсу на дату операції для відображення гудвілу та коригувань справедливої вартості активів і зобов'язань після придбання закордонного підприємства.

Поряд з тим у 2007 р. було переглянуто МСБО 23 «Витрати на позики».

В результаті перегляду МСБО 23 вимагає капіталізації витрат на позики щодо усіх кваліфікаційних активів.

Після цих змін альтернативи, передбачені МСФЗ, обмежуються методами:

- оцінювання вибуття запасів;
- амортизації основних засобів;
- оцінювання основних засобів, нематеріальних активів і інвестиційної нерухомості після первісного визнання;
- оцінювання державних грантів;
- відображення інвестицій в асоційовані дочірні та спільні підприємства в окремих та консолідованих фінансових звітах.

Однією з важливих тенденцій, яку відмічають фахівці [297, 329], є перехід до оцінки статей фінансової звітності за справедливою вартістю.

У 1993 р. Рада зі стандартів фінансового обліку США (FASB) видала стандарт FAS – 115, яким запровадила оцінку окремих видів фінансових інструментів за справедливою вартістю замість правила нижчої оцінки за собівартістю чи ринковою вартістю.

У 1998 р. аналогічний підхід було запроваджено в МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінки».

Пізніше оцінку за справедливою вартістю було розповсюджено й на не фінансові активи, зокрема інвестиційну нерухомість, біологічні активи, тощо.

Така тенденція по-різному сприймається як у розвинутих країнах, так і в країнах з перехідною економікою.

На думку Т. Домацета, така тенденція зумовлена тим, що справедлива вартість має певні переваги над історичною собівартістю, оскільки не залежить від:

- дати та витрат, пов'язаних з виникнення зобов'язання та придбанням активів;
- конкретного підприємства;
- намірів підприємства щодо розміщення активів і зобов'язань.

Проте застосування справедливої вартості в умовах ринків, що тільки зароджуються, пов'язане з певними труднощами та висувують нові вимоги щодо якості менеджменту, аудиту, кваліфікації, тощо [65, с.63].

Т. Рішар вважає, що із застосуванням такої інновації, як «справедлива вартість», французька система обліку може перетворитися на облікову модель, орієнтовану на «кваліфікованих» менеджерів або інвесторів [82, с. 14].

Я.В. Соколов та В.Я. Соколов зазначають, що введення в облік «справедливої вартості» рівнозначно ліквідації бухгалтерського обліку в нашому розумінні [298, с. 142], а В.В. Ковальов розглядає це як ознаку революції в обліку [33].

В.Б. Івашкевич вважає, що використання терміна «справедлива вартість» – правомірно, а застосовувати його потрібно і можливо [33].

Поряд з тим по-різному трактується справедлива вартість.

О.Д. Гудзінський, Г.Г. Кірейцев і В.К. Савчук вважають, що нормативне закріплення в міжнародних і національних стандар-

тах поняття справедливої вартості означає відмову суспільства від етимологічного значення категорії «справедливість» і свідчить про активний наступ капіталу на людину [123, с. 11].

В.Ф. Палій зазначає, що «справедлива вартість» – це умовний термін, який визначає достовірно відому ринкову вартість об'єкта, якою є відновна вартість [255, с. 8].

На думку В.Я. Соколова, в основу справедливої вартості покладено ідеї Р.Д. Чамберса, а справедлива вартість – це вартість предмета на момент складання балансу [296].

В.В. Ковальов [33] вважає справедливу вартість аналогом ринкової вартості.

Схожу точку зору висловлює О. Кірей, який стверджує, що «включення» до українських нормативних актів поняття справедливої вартості нагадує звичайнісіньку примху моди. У національних стандартах правильніше було б оперувати поняттям ринкової вартості замість справедливої» [161, с.41].

Л.Г. Ловинська класифікує справедливу вартість як вид поточної вартості [194, с. 87], а Р. Грачова вказує, що справедлива вартість може бути первісною вартістю безоплатно отриманих активів [121, с. 12–13].

І. Чалий [347] вважає, що справедлива вартість застосовується, коли бухгалтер не може взяти на себе відповідальність за точність суми історичної оцінки або у разі відсутності об'єктивно-універсального грошового вимірника.

Р. Паркер [449] вказує, що справедлива вартість немонетарного активу звичайно ґрунтується на його поточній відновлюваній собівартості.

Це суперечить твердженню В.Я.Соколова з приводу того, що в основу справедливої вартості покладені ідеї Р.Д. Чамберса, оскільки останній відстоював оцінку на основі чистої реалізаційної вартості.

Поряд з тим в МСФЗ зазначається, що «чиста вартість реалізації стосується чистої суми, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у звичайному ході бізнесу. Справедлива вартість відображає суму, за яку ті самі запаси можна обміняти між обізнаними та зацікавленими покупцями та продавцями ринку. Перша – вартість, визначена суб'єктом господарювання, остання – ні. Чиста вартість реалізації для запасів може не бути рівною справедливій вартості мінус витрати на продаж» [214, с. 1166].

На наш погляд розбіжності в підходах до тлумачення поняття «справедлива вартість» зумовлені насамперед відсутністю єдиної

чіткої класифікації оцінок, які застосовуються в бухгалтерському обліку, та різноманіттям видів оцінок, які вживаються в тексті «Міжнародних стандартів фінансової звітності».

У зв'язку з цим необхідно насамперед з'ясувати сферу застосування справедливої вартості згідно з МСФЗ та її зв'язок з іншими видами оцінок.

Згідно з визначенням, наведеним в МСФЗ, справедлива вартість (fair value) – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [214, с. 1158].

Схожий зміст має визначення терміна «ринкова вартість» наведене в Міжнародному стандарті оцінки 1 «Оцінювання на основі ринкової вартості» (IVS 1): «ринкова вартість є сумою, за якою нерухомість має перейти «з рук у руки» на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем в результаті комерційної операції після адекватного маркетингу; при цьому вважається, що кожна з сторін діяла компетентно, розсудливо та без примушення» [427].

Далі в цьому стандарті підкреслюється, що поняття «ринкова вартість» та «справедлива вартість» не є синонімами. На відміну від «ринкової вартості», поняття «справедливої вартості» припускає, що операція може відбутися за наявності певних розбіжностей або за обставин, що відрізняються від нормального процесу перерозподілу в умовах відкритого ринку. Такі обставини включають можливість здійснення термінової операції, коли одна із сторін знаходиться в скрутному становищі, а також інші випадки, не передбачені в наведеному вище визначенні ринкової вартості.

Отже поняття «справедлива вартість» у тому сенсі, що застосовується в бухгалтерському обліку не є синонімом терміна «ринкова вартість». Поряд з тим ринкова вартість є розрахунковою величиною, для визначення якої можуть бути застосовані різні методи, зокрема: затратний і зіставлення продажу; капіталізованого доходу; дисконтованих грошових потоків. Ці ж методи можуть бути основою для розрахунку справедливої вартості, але остаточна справедлива вартість враховуватиме стан активів та їх призначення.

Концептуальна основа МСФЗ розглядає чотири основи оцінки, які включають: історичну собівартість, поточну собівартість, вартість реалізації (погашення) і теперішню вартість [213, с. 43].

Історична собівартість передбачає, що активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за спра-

ведливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх на момент придбання.

Зобов'язання відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання або, за деяких інших обставин (наприклад податків на прибуток), за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання під час звичайної діяльності.

При застосуванні поточної собівартості активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого ж самого активу на поточний момент, а зобов'язання – за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент.

Вартість реалізації (погашення) передбачає, що активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації. Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

Теперішня вартість означає, що активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності підприємства. Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистого вибуття грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності.

Отже, МСФЗ передбачає можливість використання історичної, поточної або комбінованої оцінки з метою фінансової звітності, але не виділяє як окремих видів оцінки справедливої вартість. У зв'язку з цим можна припустити, що справедлива вартість є окремою основою оцінки, яка не була включена до концептуальної основи, оскільки остання не є складовою стандартів і була розроблена раніше, ніж справедлива вартість було включено до МСФЗ. Друге припущення означає, що справедлива вартість не є самостійною основою оцінки, а є її різновидом.

У зв'язку з тим слід звернути увагу, що наведене вище визначення історичної собівартості передбачає, що, наприклад, історич-

ною собівартістю активу, отриманого в результаті обміну на інший актив, може бути справедлива вартість відповідно отриманого або відданого активу.

Це спростовує твердження Р. Грачової та І. Чалого, що справедлива вартість не є історичною собівартістю та класифікацію справедливої вартості як поточної вартості, запропоновану Л. Ловінською.

На наш погляд, причиною багатьох помилок, що припускаються в процесі класифікації оцінок, є абстрагування від часу, до якого застосовується оцінка, та часу, в якому вона здійснюється.

Я.В. Соколов вважає, що, залежно від моменту виміру всі оцінки належить відносити до теперішнього часу. При цьому оцінки можуть бути оцінками минулого, теперішнього або майбутнього (тобто характеризувати вартість майна в різні періоди часу) та спиратися на інформацію, яка стосується минулого, теперішнього та майбутнього. Виходячи з цього, В.Я. Соколов виділяє дев'ять оцінок: минулі, теперішні та майбутні оцінки минулого, теперішнього, та майбутнього [300, с. 200].

Поділяючи думку Я.В. Соколова щодо підходу до класифікації оцінок на основі горизонту часу, не можна погодитися, що оцінки слід відносити лише до теперішнього моменту.

Фінансові звіти минулих періодів відображають оцінки, зроблені в минулих періодах.

Тому доречно поділити оцінки залежно від часу їх здійснення на минулі та поточні.

Тоді з урахуванням часу, до якого застосовуються ці оцінки, можна побудувати матрицю (табл. 1.4).

Слід зазначити, що справедлива вартість характеризує не час операції обміну, а умови такої операції.

Виходячи з визначення, справедлива вартість передбачає наявність трьох умов: незалежності, обізнаності та зацікавленості сторін.

Незалежність означає, що сторони не є зв'язаними, оскільки в операціях між зв'язаними сторонами ціни можуть відрізнитись від ринкових.

Обізнаність сторін передбачає, що сторони володіють інформацією щодо ринкової ситуації та цін.

Зацікавленість означає, що обидві сторони не є змушеними здійснювати операцію під впливом обставин (наприклад, у разі необхідності термінового продажу майна).

Виходячи з цього, справедлива вартість може бути як первісною, так і поточною оцінкою елементів фінансової звітності.

Таблиця 1.4. Диспозиція оцінок у часі

Час, до якого застосовується оцінка \ Час здійснення оцінки	Минуле	Сучасне
Минуле	Історична собівартість	Історична собівартість Поточна собівартість Вартість реалізації (погашення) Теперішня вартість
Сучасне	Нормативна собівартість	Поточна собівартість Вартість реалізації (погашення) Теперішня вартість
Майбутнє	Бюджетні (прогнозні) оцінки	Ліквідаційна вартість Майбутня вартість

Первісна оцінка з використанням справедливої вартості застосовується в разі купівлі-продажу активів в операції між незалежними та проінформованими сторонами в звичайному ході діяльності.

Згідно з МСБО 18 «Дохід», дохід має оцінюватись за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.

При цьому сума доходу, яка виникає в результаті операції, як правило, визначається шляхом угоди між суб'єктом господарювання та покупцем або користувачем активу.

У більшості випадків компенсація надається в грошовій формі або у формі еквівалентів грошових коштів, а дохід виражається в тій сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. Проте в разі відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана. Наприклад, суб'єкт господарювання може надати безвідсотковий кредит покупцеві або прийняти від покупця у вигляді компенсації за продаж товарів вексель до отримання, ставка відсотка якого буде нижчою за ринкову. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедлива вартість компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із використанням умовної ставки відсотка. Умовна ставка відсотка буде найточніше визначена з таких ставок:

а) домінуючої ставки на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою

або

б) ставки відсотка, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструмента до поточної грошової ціни продажу товарів чи надання послуг.

Різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою компенсації визнається як дохід від відсотка. Коли товар або послуги обмінюються чи підлягають обміну на товари або послуги, які є подібними за характером та вартістю, обмін не розглядається як операція, котра генерує дохід. Це часто відбувається з такими товарами, як олія або молоко, коли постачальники обмінюються запасами в різних регіонах для вчасного задоволення попиту в певній місцевості. Коли товари продаються або послуги надаються в обмін на неподібні товари чи послуги, обмін розглядається як операція, яка генерує дохід. Дохід оцінюється за справедливою вартістю отриманих товарів або послуг, скоригованих на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо неможливо достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів або послуг, дохід оцінюється за справедливою вартістю переданих товарів або послуг, скоригованою на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів.

З цього випливає, що первісною оцінкою дебіторської заборгованості покупців звичайно є справедлива вартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), визначена в угоді між продавцем і покупцем. Це спростовує тезу про те, що справедлива вартість має умовний характер, оскільки визначається не за реальною угодою [195, с. 247].

З іншого боку, справедлива вартість звичайно є основою первісної вартості придбаних підприємством активів, оскільки сума, сплачена (або така, що підлягає сплаті) покупцем, є основним компонентом фактичної собівартості придбаного активу.

Оцінку немонетарних активів, отриманих на умовах державного гранта згідно з МСБО 20, звичайно слід здійснювати за справедливою вартістю та обліковувати и грант, і актив за цією справедливою вартістю.

Згідно з МСБО 17 «Оренда», на початку терміну фінансової оренди орендар відображає в обліку отримані активи і пов'язані з ними зобов'язання за справедливою вартістю орендованого майна, якщо вона менша, ніж теперішня вартість мінімальних орендних платежів.

Для оцінки основних засобів, нематеріальних активів та інвестиційної нерухомості після їх первісного визнання МСФЗ передбачають дві альтернативні моделі: собівартість або переоцінка за справедливою вартістю.

Згідно з п.43 МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» фінансові активи та фінансові зобов'язання під час первісного визнання слід оцінювати за їхньою справедливою вартістю до якої додаються (крім фінансових активів і фінансових зобов'язань, що обліковуються за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків) витрати на операцію, які прямо відносяться до придбання або випуску фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Подальша оцінка фінансових активів і фінансових зобов'язань залежить від їх класифікації (табл. 1.5).

Таблиця 1.5. Оцінка фінансових активів і фінансових зобов'язань після первісного визнання

Категорія	Оцінка	Відображення змін у балансовій вартості	Перевірка на зменшення корисності
Фінансові активи за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків	Справедлива вартість	Прибутки та збитки	Ні
Позики та дебіторська заборгованість	Амортизована собівартість	Прибутки та збитки	Так
Інвестиції, утримувані до погашення	Амортизована собівартість	Прибутки та збитки	Так
Фінансові активи, доступні для продажу	Справедлива вартість	Власний капітал	Так
Фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків	Справедлива вартість	Прибутки та збитки	х
Інші фінансові зобов'язання	Амортизована собівартість	Прибутки та збитки	х
Придбані інструменти капіталу, які не котируються і справедливую вартість яких не можна достовірно оцінити	Собівартість з урахуванням зменшення корисності	Прибутки та збитки	Так

МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» вимагає оцінювати платежі на основі акцій за справедливою вартістю на певну дату (табл. 1.6).

Таблиця 1.6. Дата оцінки за справедливою вартістю платежів на основі акцій

Вид операції	Дата оцінки за справедливою вартістю
Платіж на основі акції з використанням інструментів капіталу	Лише на дату угоди (надання права)
Платіж на основі акції з використанням коштів	На кожну звітну дату
Платіж на основі акції за наявності альтернативи розрахунку коштами	Лише на дату угоди – для компонента капіталу та на кожну звітну дату – для компонента зобов'язання

Залежно від виду платежу на основі акції справедлива вартість може бути визначена виходячи зі:

- справедливої вартості наданих акцій або прав на акції;
- справедливої вартості отриманих товарів або послуг;
- внутрішньої вартості.

Більшість платежів на основі акції не матимуть еквівалентного інструменту, який є об'єктом купівлі-продажу на активному ринку. Тому для визначення справедливої вартості, згідно з МСФЗ 2, слід застосовувати певні методи оцінювання, зокрема модель Блека-Шоулза, біномну модель тощо.

МСФЗ 2 вимагає, щоб такі методи оцінювання узгоджувались із загальноприйнятною методологією ціноутворення щодо фінансових інструментів, враховуючи всі чинники та припущенням, які використовують незалежні учасники ринку фінансових інструментів.

У разі придбання майнового комплексу шляхом об'єднання бізнесу згідно з МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» покупець повинен оцінювати вартість об'єднання бізнесу як суму справедливої вартості на дату обміну наданих активів, понесених чи прийнятих зобов'язань або інструментів капіталу, випущених покупцем в обмін на контроль за об'єктом придбання, плюс будь-які витрати, які безпосередньо відносяться до об'єднання бізнесу.

Далі покупцеві слід на дату придбання розподілити вартість об'єднання бізнесу шляхом визнання ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань за їх справедливою вар-

тістю на цю дату, за винятком непоточних активів (ліквідаційних груп), утримуваних для продажу, які, згідно з МСФЗ 5, слід визнавати за справедливою вартістю мінус витрати на продаж.

Первісна оцінка активів, створених підприємством, за справедливою вартістю передбачена МСБО 41 «Сільське господарство» щодо біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Згідно з МСБО 41, біологічний актив при первісному визнанні та на кожен дату балансу слід оцінювати за його справедливою вартістю за вирахуванням витрат у місці продажу. Винятком з цього правила є випадок, коли справедливую вартість біологічного активу не можна достовірно визначити.

Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай біологічних активів підприємства, також слід оцінювати за її справедливою вартістю мінус витрати на місці продажу на час збирання врожаю.

У подальшому з дати, коли застосовуються МСБО 2 «Запаси» або інший стандарт, зазначена оцінка розглядається як собівартість сільськогосподарської продукції.

Виходячи з проведеного дослідження, можна зробити висновок, що МСФЗ передбачають дві основні оцінки: історичну та поточну, які можуть базуватися на справедливій або несправедливій вартості.

Історичною оцінкою звичайно є собівартість придбання або собівартість виробництва (створення) активу.

Собівартість, у свою чергу, може базуватись на фактичних витратах, експертних (дисконтова них або недисконтованих) оцінках або їх поєднанні.

Це впливає з уточненого визначення терміна «собівартість», наведеного в МСФЗ: «Сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання, або створена, або, якщо прийнятно, сума, яку відносять на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ, наприклад, МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» [214, с. 1158].

Це свідчить, що собівартість в МСФЗ трактується більш широко ніж загальноприйняте визначення цієї категорії та по суті тотожна поняттю «первісна вартість».

Виходячи з цього, слід відзначити термінологічну непослідовність, яка має місце в тексті МСФЗ. По суті оцінка придбаних фінансових інструментів за їх справедливою вартістю плюс витрати, прямо пов'язані з придбанням, нічим не відрізняється від

визначення собівартості придбаних основних засобів на основі ціни придбання або справедливої вартості наданої компенсації плюс витрати на приведення їх у стан використання за призначенням.

З іншого боку, оцінка безоплатно отриманих активів за справедливою вартістю плюс фактичні витрати на приведення цих активів у місце та стан використання за призначенням є комбінацією експертної оцінки та фактичних витрат.

Можливість комбінованої оцінки закладена також у п. 16 МСБО 16 «Основні засоби», яким передбачено, що собівартість об'єкта основних засобів складається з ціни придбання, будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою та приведенням його в запланований стан використання, а також первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

У свою чергу, згідно з п. 13 МСБО 41, собівартість сільськогосподарської продукції визначається експертним шляхом, тобто за її справедливою вартістю мінус витрати на місці продажу на час збирання врожаю.

Результатом такої оцінки є собівартість на дату, коли застосовується МСБО 2 «Запаси» або інший прийнятний стандарт.

Поточна оцінка завжди є експертною оцінкою, яка передбачає три підходи залежно від намірів підприємства:

- 1) вхідна оцінка (вартість у разі придбання) – поточна (відновлювана) собівартість;
- 2) вартість використання – теперішня (дисконтована) вартість майбутніх грошових надходжень, очікуваних від активу (або видатків для погашення зобов'язання);
- 3) вихідна оцінка (вартість у разі продажу) – вартість реалізації (продажу).

Тому застосування моделі справедливої вартості (або оцінка за справедливою вартістю) після первісного визнання по суті означає застосування справедливої поточної вартості до певної статті.

При цьому справедливу вартість визначають, виходячи з ринкової ціни придбання чи продажу або виходячи з теперішньої вартості майбутніх грошових потоків.

При цьому не можна погодитися з авторами [43], які вважають, що застосування справедливої поточної вартості сприяє порушенню принципу обачності. Дані, наведені в Додатку 2, свідчать, що основним принципом оцінки, який застосовується в МСФЗ, є принцип відшкодування витрат, згідно з яким балансова вартість активу не має перевищувати суму його очікуваного відшкодування (основні засоби, нематеріальні активи, тощо) або чисту вартість реалізації (запаси).

Згідно з визначенням, наведеним у МСБО 36 «Зменшення корисності активів», сумою очікуваного відшкодування є більша з двох оцінок активу (або одиниці, яка генерує грошові кошти): справедливої вартості мінус витрати на продаж та його вартості використання.

В. Галасюк та інші вважають, що, згідно з принципом обачності, активи слід відображати в бухгалтерському обліку за нижчою з двох оцінок: вартості використання або чистої ціни продажу [43, с. 43]. Проте фактично це призведе до порушення принципу обачності у випадку, коли нижча з указаних оцінок перевищуватиме балансову вартість активу.

Оскільки МСФЗ дозволяють застосовувати оцінку за справедливою вартістю лише за умов можливості її достовірного вимірювання та передбачають тестування на зменшення корисності, немає підстав стверджувати про порушення принципу обачності.

В той же час принцип відшкодування витрат призводить до широкого застосування комбінованих оцінок у фінансовій звітності. З цього приводу в Концептуальній основі МСФЗ зазначається, що основою оцінки, яка найчастіше приймається підприємствами для складання фінансових звітів, є історична собівартість. Вона, як правило, комбінується з іншими основами оцінки. Наприклад, запаси, зазвичай, відображаються за найнижчою з двох оцінок – собівартістю або чистою вартістю реалізації; ринкові цінні папери можуть відображатися за ринковою вартістю, а пенсійні зобов'язання – за їхньою теперішньою вартістю. Більше того, деякі підприємства використовують як основу поточну собівартість у відповідь на нездатність облікової моделі історичної собівартості відобразити вплив зміни цін на немонетарні активи [213, с. 44].

Аналіз тексту МСФЗ свідчить також про широке застосування термінів, які характеризують оцінку певних активів і зобов'язань. Серед них слід виділити такі: актуарна теперішня вартість (МСБО 26), амортизована собівартість (МСБО 39), балансова вартість

(МСБО 16, 36, 38, 40, 41), вартість використання (МСФЗ 5, МСБО 36), вартість, визначена суб'єктом господарювання (МСБО 16, 38), внутрішня вартість (МСФЗ 2), чисті інвестиції в оренду (МСБО 17), гарантована ліквідаційна вартість (МСБО 17), ліквідаційна вартість (МСБО 16), оцінка за методом участі в капіталі (МСБО 28), негарантована ліквідаційна вартість (МСБО 17), собівартість (МСБО 16, 40, 38), справедлива вартість мінус витрати на продаж (МСБО 36), сума очікуваного відшкодування (МСБО 36, МСФЗ 5, МСБО 16), сума, що амортизується (МСБО 16, 36, 28), чиста вартість реалізації (МСБО 2), доцільна собівартість (МСФЗ 1).

Аналіз визначень перелічених вище термінів свідчить, що вони є похідними від певних базових оцінок (табл. 1.7).

Таблиця 1.7. Приклади базових та похідних оцінок МСФЗ

Базова оцінка	Похідна оцінка
Собівартість	Амортизована собівартість Сума, що амортизується Оцінка за методом участі в капіталі
Вартість реалізації	Чиста вартість реалізації Ліквідаційна вартість Гарантована ліквідаційна вартість Негарантована ліквідаційна вартість
Теперішня вартість	Актуарна теперішня вартість Вартість використання Чисті інвестиції в оренду Вартість визначена суб'єктом господарювання
Справедлива вартість	Справедлива вартість мінус витрати на продаж Внутрішня вартість

Виходячи з аналізу оцінок, які застосовуються в МСФЗ їхня класифікація може бути представлена на рис. 1.11.

Із запропонованої класифікації можна констатувати, що справедлива вартість є базовою оцінкою, яка може бути історичною або поточною та дисконтованою або недисконтованою.

Крім розглянутих, окремі автори виділяють також такі тенденції, пов'язані з МСФЗ:

- пріоритет балансу;
- заміна концепції власності концепцією контролю;
- перехід від обліку майна до обліку ресурсів, від бруто-оцінок до нетто-оцінок;

- відмова від регулювання обліку на користь регулювання звітності [297, с. 5].

Я.В. Соколов стверджує, що в системі МСФО звіт про прибутки та збитки відіграє другорядну роль, а його значення зменшується з кожним новим стандартом, оскільки облік ведеться в інтересах інвестора, для якого більш важливим є показник чистих активів, ніж бухгалтерського прибутку.



Рис.1.11. Класифікація оцінок, які застосовуються в МСФЗ

Тому поняття прибутків замінюється поняттям сукупного доходу, а рахунок прибутків і збитків із результатного стає регулюючим, додатковим до рахунків капіталів фірми і, як наслідок, зникає з балансу [298, с. 140].

Слід зазначити, що такий висновок не відповідає дійсності. Насамперед йдеться не про сукупний дохід, а про всеохоплюючий прибуток. Всеохоплюючий прибуток (comprehensive income) відображає зміни в чистих активах підприємства внаслідок усіх операцій і подій, крім операцій із власниками [464, с. 92],

Всеохоплюючий прибуток складається з чистого прибутку та іншого всеохоплюючого прибутку. Інший всеохоплюючий прибуток – це прибуток, який було відображено безпосередньо в складі власного капіталу підприємства.

До такого прибутку належать:

- зміна дооцінки основних засобів і нематеріальних активів;
- прибутки (збитки), що виникають від переведення фінансових звітів закордонних господарських одиниць;
- прибутки (збитки) від переоцінки фінансових активів, доступних для продажу;
- ефективна частина прибутку (збитку) щодо інструментів хеджування грошових потоків;
- актуарні прибутки (збитки) за програмами з визначеною виплатою.

Оскільки в звіті про прибутки та збитки відображаються не всі прибутки та збитки, МСБО 1 вимагає подавати в окремому фінансовому звіті:

а) прибуток або збиток за період;

б) кожну статтю доходу або витрат за період, яка вимагається іншими стандартами або тлумаченнями і визнана безпосередньо у власному капіталі, та загальний підсумок цих статей;

в) суму доходів і витрат за період (розраховану як підсумок сум пунктів а і б), з окремим відображенням загальної суми, що відноситься до власників капіталу материнського підприємства та до частки меншості;

г) для кожного компонента власного капіталу – вплив змін в облікових політиках і виправлення помилок, визнаних згідно з МСБО 8.

Крім того, в цьому Звіті або в Примітках до нього слід подавати:

а) суми операцій з власниками капіталу з окремим відображенням розподілу прибутку (капіталу) між ними;

б) сальдо нерозподіленого прибутку на початок певного періоду, дату балансу та зміни за період;

в) узгодження балансової вартості кожного класу власного капіталу та кожного резерву на початок і кінець періоду з розкриттям кожної зміни окремо.

Отже, МСБО 1 передбачає два варіанти подання інформації про зміни у власному капіталі.

Згідно з першим варіантом, усі без винятку зміни у власному капіталі узагальнюються в одному звіті – Звіті про зміни у власному капіталі.

Другий варіант передбачає подання Звіту про визнані дохід та витрати, який показує лише всеохопний прибуток, а всі інші зміни у власному капіталі (інвестиції власників, розподіл прибутку між ними, тощо) розкриваються в Примітках до фінансових звітів.

Стандарт фінансового обліку США №133 (СФО 133) допускає також комбінацію традиційного звіту про прибуток і звіту про всеохопний прибуток.

Виходячи з цього, згідно з програмою конвергенції МСФЗ та СФО США на першому етапі перегляду (стадія А) подання інформації про фінансові результати пропонується складати одночасно звіт про визнані витрати і доходи (окремо або разом зі звітом про прибутки та збитки) та звіт про зміни у власному капіталі, який буде містити загальну суму прибутку за період та інших визнаних доходів і витрат.

На другому етапі вдосконалення МСБО 1 (стадія Б) передбачається переглянути структуру фінансових звітів з метою відокремленого подання прибутку від операцій і прибутку від переоцінки, а також більш тісно узгодити класифікацію елементів фінансових звітів. Це має важливе значення в контексті розширення застосування поточної справедливої вартості.

Вказуючи на це, С.А. Діпіаза і Р.Д. Екклз відмічають, що відокремлення змін вартості від нарахованих доходів у звіті про прибуток і збиток дає інвестору корисну інформацію та допоможе розвіяти стурбованість, пов'язану з волатильністю, яка асоціюється з обліком за реальною вартістю [132, с. 69].

Поряд з тим запропонований чіткий розподіл балансових статей, доходів, витрат і грошових потоків на такі, що пов'язані з бізнесом, та такі, що пов'язані з його фінансуванням.

Виходячи з цього в Раді з міжнародних стандартів зараз обговорюється наступний підхід до подання інформації у фінансових звітах (табл. 1.8).

Виходячи з наведеного вище немає підстав говорити про пріоритетність балансу в МСФЗ та виключення з нього величини прибутку.

Щодо заміни концепції власності концепцією контролю і переходу від обліку майна до обліку ресурсів, то це не можна вважати тенденцією МСФЗ, оскільки сучасне трактування елементів фінансової звітності первісно було передбачено у Концептуальній основі МСФЗ.

Відображення на балансі активів, які не належать підприємству, але забезпечують йому економічні вигоди, є наслідком превалювання сутності над юридичною формою. Такий підхід притаманний англосаксонській системі бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.8. Структура фінансових звітів, що обговорюється РСМБО [475]

Баланс	Звіт про всеохоплюючий прибуток	Звіт про рух грошових коштів
Бізнес <ul style="list-style-type: none"> ▫ Операційні активи і зобов'язання (операційний робочий капітал, інші операційні активи та зобов'язання) ▫ Фінансові активи 	Прибуток бізнесу <ul style="list-style-type: none"> ▫ Операційний прибуток ▫ Казначейський прибуток 	Грошові потоки бізнесу <ul style="list-style-type: none"> ▫ Операційні грошові потоки ▫ Казначейські грошові потоки
Фінансування <ul style="list-style-type: none"> ▫ Фінансові зобов'язання ▫ Власний капітал 	Фінансові витрати	Фінансові грошові потоки <ul style="list-style-type: none"> ▫ Не власний капітал ▫ Власний капітал

З іншого боку, слід погодитись с В.Я. Соколовим, що трактування активів і зобов'язань з позиції майбутньої економічної вигоди поступово призведе до капіталізації об'єктів операційної оренди, людських ресурсів тощо.

Таку тенденцію підтверджують висновки П. Пактера, що не лише об'єкти фінансової оренди, а й більшість об'єктів операційної оренди знайдуть своє відображення в балансі орендаря. З іншого боку, враховуючи, що саме нематеріальні активи (інтелектуальний капітал) є важливими чинниками зростання вартості, слід очікувати

визнання в балансі таких «нетрадиційних» активів, як результати досліджень, технології, бази даних щодо клієнтів, навички працівників тощо. Це дозволить відобразити реальні майбутні економічні вигоди бізнесу, втілені в його активах [447].

Поряд з тим, така тенденція, на нашу думку, не пов'язана з концепцією контролю. Про це свідчить обговорення проекту нової концептуальної основи МСФЗ, у якій пропонується таке визначення активу: «Актив – це теперішній економічний ресурс, щодо якого суб'єкт має теперішнє право або інший переважний доступ» [474].

Отже, наведене визначення не містить слова «контрольований», а «преважний доступ» відкриває шлях до ширшого визнання «позабалансових» статей, які втілюють економічні вигоди.

В.Я. Соколов вважає, що оскільки МСФЗ обмежуються виключно звітністю, питання ведення облікових записів виводяться із сфери регулювання і теоретичних досліджень та стають приватною справою компаній. Це на його думку збільшує розділення між фінансовим та управлінським обліком, яке йде по лінії протиставлення обліку та звітності [297, с. 7].

Однією з причин цього називають те, що МСФЗ орієнтовані на фінансових спекулянтів, а не на промисловців-підприємців [298, с. 139].

На тенденцію розділення бухгалтерського обліку та фінансової звітності вказує й О.А. Агеева. На її думку складання фінансової звітності в умовах міжнародної стандартизації обліку передбачає використання оцінок, відмінних від тих, що використовуються в бухгалтерському обліку: справедливої вартості, дисконтованої вартості [2, с. 13].

На наш погляд, наведені висновки не є наслідком застосування МСФЗ. Розбіжності між методами, які застосовуються в поточному обліку і фінансовій звітності існували й раніше. Зокрема, приблизно 30–50% компаній багатьох розвинутих країн застосовують «директ-костінг» у внутрішній системі бухгалтерського обліку, а частина з них використовують «директ-костінг» для щомісячного обліку витрат [418, с. 302].

Це обумовлено розбіжностями між потребами внутрішніх та зовнішніх користувачів, які виникли задовго до появи МСФЗ, та підходи до побудови інформаційної системи підприємства. Якщо поточний облік ведеться згідно з МСФЗ, тоді розбіжності між методами визнання та оцінки поточного обліку та звітності не виникатимуть.

Також не можна погодитися з тезою, яку висувують окремі автори [298], що первинні документи перестають бути підставою для бухгалтерських запасів.

Причиною цього, на думку О.А. Агеевої, є те, що значна частина додаткових даних, які мають бути відображені у фінансовій звітності згідно з вимогами МСФЗ, не підтверджені первісними документами.

У кращому випадку вони підтверджені розрахунками, а в гіршому – формальною ознакою наявності контролю та практикою ділового обороту.

Тому ведення обліку за МСФЗ призведе до ускладнення аналітичного обліку, «захараченню» бухгалтерського обліку документально непідтвердженою інформацією [2, с. 14].

Слід зазначити, що й у традиційному бухгалтерському обліку підставою для бухгалтерських записів є розрахунки. Типовим прикладом є розрахунок амортизації. Тому оформлені належним чином розрахунки виконують функцію первинного документа.

Щодо зауваження О.Агеевої, то йдеться не про самі первісні документи, а про те, що МСФЗ передбачають застосування професійного судження, для визнання, оцінки та розкриття фактів господарського життя.

Проте це не виключає застосування первісних документів, зокрема документів бухгалтерського обліку.

Поряд з тим, слід погодитися, що фінансова звітність лише частково базується на даних бухгалтерського обліку, оскільки передбачає наявність інформації описового характеру, зокрема про облікову політику підприємства, пов'язані сторони, події після дати балансу тощо.

Виходячи з цього, не є доречною пропозиція поставити знак рівності між поняттям «бухгалтерська звітність» і «фінансова звітність» та закрити термінологічну дискусію [25, с. 349].

Як бачимо, відміна не в термінології, а в тому, що фінансова звітність поряд з даними бухгалтерського обліку містить оцінки інших фахівців та керівництва підприємства.

Поряд з тим існує думка, що звітність усе більше переходить від бухгалтерів до професійних користувачів в особі фінансових аналітиків, але це підвищує рівень професій бухгалтера [297, с. 7].

Але це не означає відмову від регулювання обліку, оскільки суб'єктом регулювання як обліку, так і звітності є відповідні органи, які в різних країнах застосовують різні підходи щодо сфер та інструментів такого регулювання.

Виходячи з проведеного аналізу, можна зробити висновок, що МСФЗ є динамічною системою, яка спрямована на уніфікацію принципів і методів визнання, оцінки і розкриття інформації у фінансовій звітності на основі зближення із стандартами фінансового обліку США і орієнтована на потреби ринків капіталу.

При цьому сфера обов'язкового застосування МСФЗ на рівні окремих юрисдикцій потребує подальшого дослідження.

1.3. Аналіз гармонізації бухгалтерського обліку держав – членів ЄС

Оскільки Директиви ЄС визначають лише загальні вимоги до складу, змісту та подання фінансових звітів, зберігається багато розбіжностей щодо оцінки, подання та розкриття інформації в річних фінансових звітах товариств та консолідованих фінансових звітах [15, 40, 419, 420].

Згідно з Четвертою Директивою ЄС [405], річна фінансова звітність товариства складається з балансу, звіту про прибуток і збиток та приміток до фінансових звітів.

Разом з тим, держави-члени можуть дозволяти або вимагати:

- 1) включення інших звітів до складу річної фінансової звітності;
- 2) розкриття іншої інформації в річній звітності, крім тієї, яка повинна висвітлюватися згідно з Четвертою Директивою.

Законодавством Бельгії, Данії, Фінляндії, Греції, Ірландії, Португалії, Іспанії, Швеції та Великої Британії вимагається складання і подання в складі річної звітності інших звітів, які не включено до сфери Четвертої Директиви ЄС :

- Звіт про рух грошових коштів (Данія, Фінляндія, Ірландія, Португалія, Швеція, Велика Британія);
- Звіт про загальні визнані прибутки та збитки (Ірландія, Велика Британія);
- Узгодження з прибутками та збитками за історичною собівартістю (Ірландія);
- Звіт про джерела та використання коштів (Іспанія);
- Звіт про розподілення прибутку (Греція);
- Соціальний звіт (Бельгія).

Головною вимогою до фінансової звітності є те, що вона має надавати правдивий та справедливий погляд на фінансове становище товариства та фінансові результати його діяльності.

Лише у виняткових випадках, якщо застосування Четвертої Директиви не забезпечує дотримання цієї вимоги, дозволяється відступ від положень Директиви з метою досягнення правдивого та справедливого погляду. Такий відступ має бути розкрито в примітках до звітів разом із поясненням обставин, що його спричинили, та його вплив на фінансове становище і фінансові результати товариств.

Законодавство держав-членів вимагає застосування єдиних принципів оцінювання статей фінансових звітів:

- припущення безперервності діяльності;
- послідовність застосування методів оцінювання;
- оцінювання на основі розсудливості;
- відображення в звітності доходів і витрат звітного періоду незалежно від дати надходження або витрати коштів, пов'язаних з цими доходами та витратами;
- роздільне оцінювання статей активів і зобов'язань;
- баланс на початок фінансового року повинен кореспондувати з балансом на кінець попереднього року.

Разом з тим, законодавством Бельгії, Ірландії, Люксембурга, Великої Британії, Швеції, Нідерландів та Португалії допускається відступ від наведених принципів за певних обставин.

У всіх державах основним принципом оцінювання є оцінювання за ціною придбання або виробничою собівартістю. Крім того, в окремих державах вимагається або дозволяється застосовувати такі методи оцінки, як альтернативи історичної собівартості :

- метод відновлювальної вартості (Данія, Ірландія, Люксембург, Нідерланди, Швеція, Великої Британія);
- методи (інші, ніж відновлювана вартість), що враховують інфляцію (Люксембург, Португалія);
- переоцінювання активів (усі держави, крім Австрії, Німеччини та Італії).

Альтернативні методи оцінки можуть бути застосовані лише до окремих статей активів (табл. 1.9).

Четверта Директива передбачає два основних формати балансу: вертикальний (рис. 1.12) та горизонтальний (рис. 1.13).

Таблиця 1.9. Альтернативні методи оцінювання статей активів

Стаття	Держава (метод)
1. Матеріальні основні активи	Бельгія, Данія (переоцінка), Франція, Ірландія (поточна собівартість, переоцінена сума), Нідерланди, Португалія, Іспанія, Швеція (переоцінка), Велика Британія (поточна собівартість, переоцінена сума)
2. Земля	Фінляндія
3. Нематеріальні основні активи (крім гудвілу)	Ірландія (поточна собівартість), Швеція (переоцінка), Велика Британія (поточна собівартість)
4. Фінансові активи	Бельгія, Данія (переоцінка), Франція, Нідерланди, Великобританія, Люксембург
5. Фінансові основні активи	Фінляндія
6. Довгострокові фінансові інвестиції	Ірландія (переоцінена сума), Велика Британія (переоцінена сума)
7. Поточні фінансові інвестиції	Ірландія (переоцінена сума), Великобританія (переоцінена сума)
8. Запаси	Бельгія (відновлювана вартість) Ірландія (поточна собівартість) Нідерланди (відновлювана вартість) Швеція (відновлювана вартість) Велика Британія (поточна собівартість)

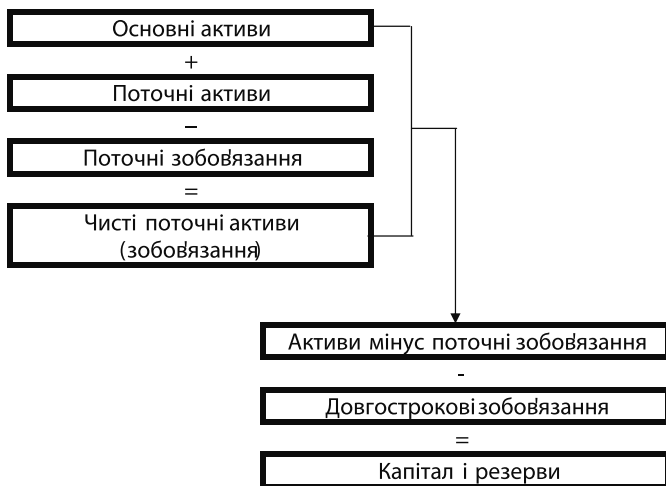


Рис. 1.12. Вертикальний формат балансу

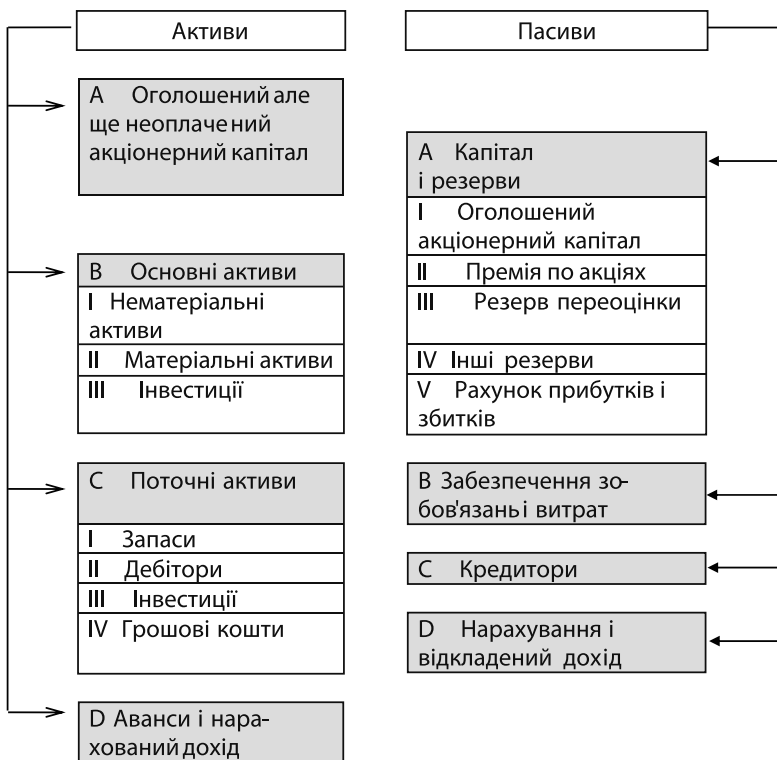


Рис. 1.13. Горизонтальний формат балансу

Для окремих статей балансу Четвертою Директивою передбачено кілька варіантів їх подання (табл. 1.10).

Таблиця 1.10. Варіанти подання окремих статей балансу

Стаття	Варіант 1	Варіант 2	Варіант 3
1. Несплачений підписаний капітал	Розділ А активу	Розділ D активу в складі дебіторської заборгованості (II (5))	Розділ L пасиву
2. Витрати на створення	Розділ В активу	Розділ С активу в складі нематеріальних активів	–

Стаття	Варіант 1	Варіант 2	Варіант 3
3. Витрати майбутніх періодів і нарахований дохід	Розділ D активу в складі дебіторської заборгованості (II (7))	Розділ F активу	–
4. Збиток за фінансовий рік	Розділ F активу	Розділ A пасиву (IV прибуток або збиток звітного періоду)	–
5. Нараховані витрати та доходи майбутніх періодів	Розділ C пасиву в складі кредиторської заборгованості	Розділ D пасиву	–
6. Прибуток за фінансовий рік	Розділ E пасиву	Розділ A пасиву	–

Водночас держави-члени можуть дозволяти складання скороченого балансу товариствами, які на дату подання балансу не перевищують меж двох із трьох таких критеріїв:

- підсумок балансу: 3 650 000 євро;
- чистий оборот: 7 300 000 євро;
- середня чисельність працівників, зайнятих протягом фінансового року – 50.

Такий баланс повинен містити тільки ті статті, які позначені буквами та римською нумерацією в статтях 9 та 10, та окреме розкриття інформації, яка вимагається в дужках у розділі D (II) Активів та в розділі C у групі Пасивів у статті 9, та в розділі D (II) у статті 10, але за підсумком для кожної статті.

Законодавство держав-членів визначає різні підходи до можливості складання скороченого балансу підприємствами, які відповідають критеріям, наведеним у статті 11 Четвертої Директиви ЄС.

Не дозволяється складати скорочений баланс в Австрії, Данії та Швеції.

Водночас, існують розбіжності в оцінці та відображенні окремих статей балансу, які будуть розглянуті далі.

Загальні вимоги до балансу та звіту про прибуток і збиток

Форми балансу та звіту про прибуток і збиток слід застосовувати послідовно з року в рік.

Відступ від цього правила може дозволятися лише у виняткових випадках та розкриватися в примітках до звітів разом із поясненням обставин, що його спричинили.

Більш детальний поділ статей дозволяється лише в межах установленого формату. Нові статті можуть додаватися за умов, що їх значення не передбачено жодною із статей, установлених формою.

Держави-члени з урахуванням специфіки певного сектора економіки можуть змінювати назву та подання статей, які позначаються арабською нумерацією. Зокрема, такі статті можуть бути об'єднанні, коли:

- а) вони не істотні;
- б) таке об'єднання сприяє більшій прозорості, за умови, що статті, які об'єднанні таким чином, відокремлюються в примітках до звітів.

Держави-члени можуть вимагати спеціальну форму річної звітності інвестиційних товариств та фінансових холдингів за умови, що такими формами буде забезпечено надання правдивого та справедливого уявлення про фінансове становище і фінансові результати діяльності товариства.

Держави-члени можуть дозволяти включення до балансу і звіту про прибуток і збиток показників розподілення прибутку та забезпечення збитків.

Забороняється взаємозалік статей активів і пасивів, а також статей прибутків і збитків.

Вимоги до подання та розкриття окремих статей балансу та звіту про прибуток і збиток

Розподіл активів на основні та поточні здійснюється, виходячи з їх цільового призначення.

В усіх державах-членах основними активами є ті активи, що на постійній основі використовуються в діяльності товариств.

Щодо таких активів вимагається розкриття інформації про їхні зміни окремо за кожною статтею, зокрема:

- витрат на створення (організаційні витрати);
- матеріальних активів;
- нематеріальних активів;
- фінансових активів.

Зміни в складі основних активів та витрат на створення слід розкривати безпосередньо в балансі або в примітках до звітів. Таке розкриття передбачає наведення за кожною статтею основних активів їх первісної вартості та зміну протягом фінансового року.

Права на нерухомість та інші подібні права мають бути внесені до статті «Земля та будівлі».

Усі основні активи, що мають обмежений строк корисного використання, підлягають амортизації на систематичній основі.

В усіх державах (крім Греції) дозволяється включати до собівартості основних активів витрати на позики. В усіх державах (крім Фінляндії) вимагається списання балансової вартості основних активів.

Разом з тим існують певні розбіжності у підходах до оцінки основних активів.

Зокрема, в Данії, Франції, Німеччині, Ірландії, Португалії та Великої Британії вимагається враховувати ліквідаційну вартість при визначенні щорічної суми амортизації.

Аналогічний підхід дозволяється (але не вимагається) в Австрії, Фінляндії, Італії, Іспанії та Нідерландах.

Але це не дозволяється в Бельгії, Греції, Швеції та Люксембурзі.

Також, на відміну від інших держав, у Бельгії та Великій Британії не вимагається списання уцінки основних активів на рахунок прибутків і збитків.

У державах-членах зберігаються значні розбіжності щодо капіталізації витрат на нематеріальні активи, термінів амортизації капіталізованих витрат та методів відображення гудвілу у фінансових звітах.

Капіталізація організаційних витрат дозволена законодавством усіх держав-членів (крім Данії, Швеції та Великої Британії).

Максимальний термін амортизації капіталізованих організаційних витрат в усіх державах становить 5 років.

В Австрії, Бельгії, Німеччині, Греції, Люксембурзі та Іспанії капіталізовані організаційні витрати відображаються окремою статтею балансу, а в Фінляндії, Франції, Італії, Нідерландах та Португалії такі витрати включаються до складу статті «Нематеріальні активи».

Капіталізація витрат на дослідження та розробки дозволяється законодавством Бельгії, Фінляндії, Франції, Греції, Італії, Люксембурга, Нідерландів, Іспанії, Португалії, Швеції.

У Данії, Ірландії та Великій Британії дозволяється капіталізація лише витрат на розробки.

В Австрії та Німеччині капіталізація витрат на дослідження та розробки не дозволяється.

При цьому існують різні вимоги щодо періоду списання капіталізованих витрат на дослідження та розробки.

В Ірландії та Великій Британії максимальний період списання (амортизації) капіталізованих витрат не встановлено, а в Португалії він залежить від витрат. В інших державах-членах максимальний термін списання таких витрат становить 5 років. Виняток допускається у Фінляндії (у виняткових випадках максимальний період становить 20 років, якщо термін корисного використання довшим за п'ять років) та Франції (періодом амортизації може бути термін корисного використання).

Підходи до капіталізації гудвілу відрізняються в державах-членах залежно від операцій, пов'язаних з його виникненням (табл. 1.11).

Також у державах-членах застосовуються різні методи відображення гудвілу. Усі держави-члени застосовують капіталізацію гудвілу з нарахуванням амортизації упродовж обмеженого періоду. Поряд з тим у Франції дозволяється капіталізація гудвілу без амортизації та з періодичною перевіркою щодо зменшення корисності.

Списання гудвілу безпосередньо за рахунок власного капіталу (резерву) дозволяється в Данії, Ірландії, Великій Британії, Нідерландах (лише для гудвілу, що виник у результаті придбання акцій іншого товариства) та Португалії (лише у випадку першого застосування консолідації звітності).

Крім того в Бельгії, Данії, Греції, Нідерландах і Німеччині дозволяється списувати гудвіл безпосередньо на витрати звітного періоду.

В усіх державах-членах (крім Греції) дозволяється амортизація гудвілу упродовж періоду, що перевищує п'ять років за умови, що період амортизації не перевищуватиме строк корисного використання гудвілу.

Максимальний період амортизації гудвілу становить:

10 років – в Іспанії;

20 років – у Фінляндії, Португалії, Швеції, Великій Британії.

В інших державах максимальний період амортизації гудвілу законодавчо не визначено.

У Франції на практиці такий термін становить 15 років, оскільки передбачений податковим законодавством.

Існують розбіжності також у підходах, що застосовуються в державах-членах щодо капіталізації витрат на інші види нематеріальних активів.

У більшості держав-членів вимагається капіталізувати витрати на придбання нематеріальних активів. Винятком є заборона стосовно капіталізації витрат на придбання програмного забезпечення, фірмової марки та бази даних в Італії.

Таблиця 1.11. Підходи до капіталізації гудвілу

Категорія гудвілу	Вимагається	Дозволяється	Не дозволяється
1. Гудвіл придбано в третій сторін у ситуації, коли єдиним об'єктом придбання був гудвіл	Бельгія Фінляндія Франція Люксембург Іспанія	Данія Ірландія Італія Нідерланди Велика Британія	Австрія Греція Німеччина Португалія Швеція
2. Гудвіл придбано в результаті поглинання активів та зобов'язань іншого підприємства	Бельгія Фінляндія Франція Іспанія	Австрія Данія Німеччина Ірландія Італія Нідерланди Португалія Швеція Велика Британія	Греція Люксембург
3. Гудвіл придбано в результаті купівлі акцій іншого товариства	Греція Іспанія	Данія Ірландія Італія Нідерланди Португалія	Австрія Бельгія Фінляндія Франція Німеччина Люксембург Швеція Велика Британія
4. Гудвіл розроблено власними силами	–	Люксембург	Усі держави (крім Люксембургу)

Капіталізації витрат на нематеріальні активи, створені власними силами, заборонена в Австрії, Данії, Нідерландах і Німеччині, але дозволяється в інших державах-членах.

У країнах-членах не існує єдиного підходу щодо відсотка в капіталі іншого товариства, який свідчить про наявність участі в капіталі.

В Австрії, Данії, Фінляндії, Німеччині, Ірландії, Італії (нелістингові товариства), Іспанії (нелістингові товариства), Швеції, Великій Британії припускається величина 20%.

У Бельгії, Франції, Греції та Італії (лістингові товариства) – 10%, а в Іспанії – 3% (лістингові товариства).

При цьому в Німеччині такий відсоток стосується лише частки статутного капіталу (номінальної вартості капіталу), а в Швеції – частки голосів.

Про суттєвий вплив на інше товариство в Італії свідчить частка 10% (якщо акції товариства є на лістингу), а в Данії, Італії (для нелістингових товариств), Люксембурзі, Нідерландах і Португалії – 20%.

В інших державах-членах подібної норми не запроваджено.

Також існують вимоги щодо відображення часток участі в капіталі в статтях балансу та методах їх первісної оцінки [40, с. 64].

У всіх державах-членах за умови оцінювання запасів за історичною собівартістю вимагається відображати запаси на дату балансу за нижчою оцінкою: собівартістю чи ринковою вартістю.

У всіх державах-членах для визначення собівартості запасів дозволяється застосовувати методи FIFO та середньозваженої ціни.

Проте застосування методу LIFO не дозволяється в Данії, Франції, Ірландії, Швеції та Великій Британії.

У Греції та Португалії поряд з наведеними вище для оцінювання запасів дозволяється використовувати нормативну собівартість. Витрати на розповсюдження запасів дозволяється включати до їх виробничої собівартості лише в Бельгії та Нідерландах (за умови, що вони пов'язані з виробництвом).

В інших державах-членах включення витрат до виробничої собівартості запасів заборонено.

У державах-членах існують розбіжності в підходах до нарахованого доходу.

У Фінляндії, Греції, Ірландії, Італії, Люксембурзі, Португалії, Іспанії, Швеції та Великій Британії такий дохід відображається в складі статті «Передоплати та Нарахований дохід». В Австрії, Бельгії, Данії, Франції, Німеччині, Нідерландах та Великобританії його наводять у складі дебіторської заборгованості.

У всіх державах-членах (крім Ірландії, Нідерландів, Португалії та Великобританії) вимагається розкривати такий дохід (якщо він суттєвий) у примітках до фінансових звітів.

Визначення та вимоги щодо створення забезпечень в цілому однакові в усіх державах-членах. Забезпечення майбутніх витрат дозволяється створювати в Австрії, Фінляндії, Німеччині, Люксембурзі, Португалії та вимагається в усіх інших державах-членах. Забороняється створювати забезпечення витрат для коригування оцінки активів в усіх державах-членах (крім Греції та Італії).

У всіх державах-членах (крім Нідерландів) вимагається відображати дохід майбутніх періодів за статтею «Нарахування та доходи майбутніх періодів». Втрати відображені в поточному році, які будуть сплачені в наступному році, відображатимуть у складі статті:

- «Нарахування та доходи майбутніх періодів» – у Фінляндії, Греції, Ірландії, Італії, Люксембурзі, Португалії, Іспанії, Швеції;

- «Кредитори» – в Австрії, Данії, Франції, Німеччині, Нідерландах;
- в обох статтях – у Бельгії та Великій Британії.

Звіт про прибуток і збиток

Четвертою Директивою передбачено чотири формати звіту про прибуток і збиток: вертикальний на операційній основі, вертикальний на основі елементів витрат, горизонтальний на операційній основі, горизонтальний на основі елементів витрат.

Разом з тим держави-члени можуть дозволяти або вимагати від усіх товариств або будь-яких класів товариств надавати звіт про прибуток і збиток за іншою формою, за умови, що надана інформація є, принаймні, еквівалентною тій, яка вимагається статтями 23–26 зазначеної директиви.

Держави-члени можуть також дозволяти складати скорочений звіт про прибуток і збиток товариствами, які на період подання балансу не перевищують меж двох із трьох таких категорій:

- підсумок балансу – 14,6 млн євро;
- чистий оборот – 29,2 млн євро;
- середня кількість працівників, зайнятих протягом фінансового року – 250.

Скорочений звіт про прибуток і збиток, у разі відповідності підприємства критеріям статті 27 Четвертої Директиви ЄС, дозволяється складати в Бельгії, Данії, Франції, Німеччині, Ірландії, Люксембурзі, Нідерландах, Іспанії та Португалії. В інших державах це не дозволяється.

У країнах-членах ЄС існують певні розбіжності щодо визначення змісту окремих статей звіту про прибуток і збиток.

У Данії, Італії, Люксембурзі, Нідерландах та Португалії вимагається наводити дохід від участі в капіталі окремою статтею у звіті про прибуток і збиток. В інших державах-членах така вимога не застосовується.

Також існують розбіжності в підходах щодо визначення суми доходу від участі в капіталі. Зокрема, в Нідерландах і Португалії вимагається визначати дохід від участі в капіталі в сумі частки чистого прибутку об'єкта інвестування. В Данії, Італії та Люксембурзі поряд з таким підходом дозволяється визначати дохід від участі в капіталі в сумі дивідендів отриманих або таких, що підлягають отриманню. В інших державах-членах такі підходи не застосовуються.

У всіх державах-членах вимагається відображати доходи та витрати, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, окремою статтею у звіті про прибуток та збиток і пояснювати їх суму та характер у примітках до фінансових звітів.

Існують різні підходи до відображення податку на прибуток від надзвичайної діяльності.

У Бельгії, Фінляндії, Франції, Німеччині, Греції, Італії, Люксембурзі, Португалії та Швеції дозволяється, а в Австрії навіть вимагається об'єднувати податок на прибуток від звичайної та екстраординарної діяльності в одну статтю.

У Данії, Ірландії, Нідерландах, Іспанії та Великій Британії вимагається окремо відображати прибуток від надзвичайної (екстраординарної) діяльності від податку на прибуток від звичайної діяльності.

Звіт про рух грошових коштів

Оскільки Директиви ЄС не поширюються на звіт про рух грошових коштів, то в державах-членах або відсутні вимоги щодо подання такого звіту, або існують розбіжності в підходах до його складання [384].

У документах регуляторних органів та професійних організацій Австрії, Бельгії, Данії, Фінляндії, Франції, Греції, Італії, Люксембурга, Іспанії та Швеції відсутнє визначення поняття «грошові потоки» або рух грошових коштів. У нормативних документах інших держав наводяться різні визначення цього поняття: «Еквіваленти грошових коштів визначено як кошти, банківські депозити, ліквідаційні переказні векселі та чеки, депозити, що підлягають сплаті на вимогу та високоліквідні активи» (Нідерланди).

Грошовими потоками є надходження та відтоки грошових коштів та їх еквівалентів. Грошові кошти та їх еквіваленти включають гроші в касі, чеки та депозити до запитання, якщо вони утримуються для задоволення короткострокових зобов'язань. Еквіваленти грошових коштів повинні бути предметом незначного ризику щодо конвертації в гроші, а також можуть бути швидко перетворені на грошові кошти або мають більший термін погашення (Німеччина).

Грошові кошти складаються з готівки в касі і депозитів до запитання. Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості (Португалія).

Відмінності в поданні грошових потоків від операційної діяльності наведено в табл. 1.12.

В окремих державах (Данія, Фінляндія, Італія, Нідерланди, Португалія, Швеція) фінансові та кредитні установи, а також страхові підприємства звільнено від обов'язку подавати звіт про рух грошових коштів.

Таблиця 1.12. Методи подання руху грошових коштів від операційної діяльності

Держава	Законодавчі норми		Практика	
	Прямий метод	Непрямий метод	Прямий метод	Непрямий метод
Австрія				x
Бельгія				x
Данія				x
Фінляндія	x	X		x
Франція	x	X	X	x
Німеччина	x	X		x
Греція				
Ірландія та Велика Британія	x	X	X	x (дуже рідко)
Італія		X		
Люксембург				
Нідерланди	x	X		x
Португалія	МСБО	МСБО		
Іспанія		x (вимагається)		
Швеція				x

Грошовими коштами є кошти в касі та депозити, що підлягають погашенню на вимогу банку або іншої фінансової установи. Еквівалентами грошових коштів є короткотермінові інвестиції, які реально можуть бути конвертовані у відомі суми грошових коштів без попередження та які було придбано (за винятком авансів від банків, що підлягають погашенню протягом трьох місяців) – Ірландія та Велика Британія.

Відповідно існують деякі відмінності у класифікації та поданні грошових потоків у звіті про рух грошових коштів. Наприклад, в Ір-

ландія та Великій Британії, крім операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в окремий розділ виділені грошові потоки, пов'язані з відсотками та дивідендами, а в Австрії, Данії, Франції, Німеччині, Італії, Нідерландах та Іспанії застосовується валовий метод подання грошових потоків.

Примітки до фінансових звітів

Четверта Директива визначає такий мінімальний обсяг інформації, що повинен наводитись у примітках до фінансових звітів.

- 1) методи оцінювання та переоцінювання статей річної звітності;
- 2) назва та місце реєстрації офісу всіх підприємств, у яких товариство має участь у капіталі, показуючи частку капіталу, яким воно володіє, розмір капіталу, резервів та прибуток (збиток) цих суб'єктів господарювання за останній фінансовий рік.
- 3) назва місцезнаходження головного чи зареєстрованого офісу та організаційно-правова форма кожного з підприємств, учасниками якого товариство з повною відповідальністю;
- 4) кількість та номінальна вартість (або, за відсутності номінальної вартості, балансова вартість) акцій, підписаних протягом фінансового року в межах статутного капіталу;
- 5) коли існує декілька класів акцій, за відсутності номінальної вартості, балансова вартість для кожного класу акцій;
- 6) факт існування будь-яких документів, які затверджують право участі, боргових зобов'язань, які конвертуються, або подібних цінних паперів та прав, із зазначенням їх кількості та роз'яснення прав, які вони надають;
- 7) суми, заборговані товариством, строк сплати яких настає через п'ять та більше років, а також усі борги товариства, забезпечені цінними паперами, наданими товариством, з роз'ясненням характеру та форми таких цінних паперів;
- 8) загальна сума будь-яких фінансових зобов'язань, які не були включені до балансу (якщо така інформація може сприяти правильній оцінці фінансового становища), з окремим розкриттям пенсійних виплат та пов'язаних сторін;
- 9) чистий оборот у розрізі господарських та географічних сегментів товариства;

- 10) середня чисельність працівників, зайнятих протягом фінансового року, із поділом на категорії, а також витрати на персонал, які відносяться до такого фінансового року, якщо їх не було окремо розкрито у звіті про прибуток і збиток;
- 11) вплив відступу від встановлених правил оцінки на прибуток і збиток за фінансовий рік;
- 12) різниця між податками, фактично сплаченими за фінансовий рік та за попередні фінансові роки, та сумами податку, який належить сплатити протягом цих років, за умови, якщо така різниця є суттєвою для цілей оподаткування в майбутньому;
- 13) суми винагороди, виплаченої протягом фінансового року членам адміністративних органів, органів управління та наглядових органів за виконання їх обов'язків, а також будь-які зобов'язання, які виникли у зв'язку з пенсійними виплатами колишнім членам цих органів, із підсумком для кожної категорії;
- 14) сума кредитів та позик, наданих членам адміністративних органів, органів управління та наглядових органів з вказівкою процентної ставки, договірних умов та сплачених сум, а також договірних зобов'язань, укладених від імені цих осіб у вигляді будь-яких гарантій, із підсумком для кожної категорії.

Держави-члени можуть дозволяти товариствам, які складають скорочений баланс, складати скорочені примітки до фінансових звітів.

Скорочені примітки не містять інформації, зазначеної в п. 1, 5–13 наведеного вище переліку. Водночас, слід наводити інформацію, передбачену п. 1 і 6 без її деталізації за окремими статтями.

Слід зазначити, що лише в Бельгії, Франції, Греції, Португалії та Іспанії законодавством установлена стандартна форма подання приміток до фінансових звітів. В інших державах-членах такі вимоги відсутні.

У всіх державах-членах вимагається наводити в примітках до фінансових звітів:

- методи оцінювання, що застосовуються до окремих статей у фінансових звітах;
- методи, що було використано для коригування оцінки статей звітності;
- основи переведення іноземної валюти в місцеву валюту.

Також єдиними є вимоги щодо розкриття такої інформації про підприємства, в яких товариства мають частку участі:

- назва підприємства;
- місце реєстрації офісу;
- відсоток участі в капіталі;
- суму капіталу, резервів та прибутків (збитків) підприємства за останній фінансовий рік.

Проте мінімальний відсоток участі в капіталі, що вимагає розкриття такої інформації, відрізняється серед держав-членів і становить:

5% – у Португалії (10% для консолідованої звітності);

10% – у Бельгії, Франції, Греції;

20% – в Австрії, Данії (право голосу), Фінляндії, Німеччині, Ірландії, Люксембурзі, Нідерландах, Іспанії (3% у разі участі в капіталі лістингових товариств), Швеції, Великій Британії (відсоток номінальної вартості будь-якого класу акцій).

Разом з тим існують певні відмінності у вимогах до розкриття інформації в примітках до фінансових звітів, які узагальнено в Додатку 3.

Законодавством усіх держав-членів ЄС дозволяється малим товариствам складати скорочені примітки до фінансових звітів. Проте ступінь скорочення обсягу інформації, що наводиться в примітках, відрізняється серед держав (Додаток 4).

Річний звіт

Річний звіт товариства разом з фінансовими звітами повинен містити таку інформацію:

- 1) об'єктивний огляд розвитку бізнесу товариства та її становища разом з описом основних ризиків.

Такий огляд повинен:

а) бути збалансованим і комплексним дослідженням розвитку та ведення бізнесу товариства та її становища, сумісним з розміром та складністю бізнесу;

б) включати як фінансові, так і, якщо це доцільно, нефінансові показники діяльності, які стосуються даного бізнесу, зокрема інформацію стосовно питань довкілля та праці.

Для забезпечення цього дослідження, річний звіт має, якщо доцільно, включати посилення та додаткові пояснення розрахунків, які містяться в річній звітності;

- 2) важливі події після дати балансу;
- 3) можливості майбутнього розвитку товариства;
- 4) діяльність у сфері досліджень та розробок;
- 5) інформацію щодо придбання власних акцій.

В усіх державах-членах вимагається наводити в річному звіті огляд щодо розвитку бізнесу товариства та, зокрема, вимагається наводити інформацію про перспективи розвитку підприємства та його діяльність у сфері досліджень і розробок.

Водночас є певні розбіжності у вимогах щодо надання в річному звіті інформації про події після звітної дати, викуп акцій власної емісії та філії, які узагальнено в табл. 1.13.

Існують різні вимоги і щодо складання річного звіту малими підприємствами, які складають скорочений баланс згідно зі статтею 11 Четвертої Директиви ЄС.

В Австрії, Бельгії, Данії, Фінляндії, Німеччині, Італії, Люксембурзі та Нідерландах такі підприємства можуть не складати річного звіту.

В інших державах-членах вимагається складання річного звіту малими товариствами.

У Португалії малі товариства не складають річного звіту, якщо вони не є об'єктом обов'язкового аудиту.

Фінансова звітність, що належним чином затверджена, а також річний звіт, разом із висновком аудиторів, повинні оприлюднюватися в порядку, передбаченому законодавством держав-членів, згідно з вимогами статті 3 Директиви 68/151/ЄЕС.

Законами держав-членів також передбачені випадки, коли річний звіт не оприлюднюється в порядку, передбаченому вище. Зокрема, держави-члени можуть дозволяти товариствам, що складають скорочений баланс:

- 1) оприлюднювати скорочений баланс та скорочені примітки;
- 2) звільняти такі товариства від обов'язку оприлюднювати звіти про прибуток і збиток та річні звіти, а також висновки аудиторів.

Держави-члени можуть також дозволяти оприлюднювати скорочений баланс та скорочені примітки товариствам, що складають скорочений звіт про прибуток і збиток.

Якщо річна звітність не була оприлюднена в повному обсязі, має бути зроблена вказівка, що така версія публікується в скороченому вигляді.

Разом з річним звітом слід оприлюднювати таку інформацію (якщо її не розкрито у фінансових звітах):

- заплановане розподілення прибутків або покриттями з збитків;
- розподілення прибутків або покриття збитків.

Таблиця 1.13. Розбіжності у вимогах щодо річного звіту

Інформація	Вимагається	Не вимагається
1. Значні події, що відбулися після звітної дати	Усі держави-члени (крім Нідерландів)	Нідерланди
2. Викуп акцій власної емісії		
2.1. Причини такого викупу протягом фінансового року	Усі держави-члени (крім Данії, Франції, Нідерландів, Швеції та Греції)	Данія Франція (у Примітках) Нідерланди (у Примітках) Швеція Греція (не застосовуються)
2.2. Кількість та номінальна (або облікова номінальна вартість) акцій, викуплених та перепроданих протягом фінансового року	— —	— —
2.3. Частка викуплених та перепроданих акцій у загальній величині підписного капіталу, до якого вони належать	Австрія Бельгія Фінляндія Німеччина Ірландія Італія Іспанія Велика Британія Люксембург	Данія Франція (у Аримітках) Нідерланди (у Примітках) Швеція Португалія (обмеження 10%) Швеція Греція (не застосовується)
2.4. Кількість та номінальна вартість усіх акцій, викуплених та утримуваних товариством	Австрія Бельгія Фінляндія Німеччина Ірландія Італія Португалія Іспанія Велика Британія Люксембург	Данія Франція (у Примітках) Нідерланди (у Примітках) Швеція Греція (не застосовується)
2.5. Частка викуплених та утримуваних акцій у загальній величині підписного капіталу, до якого вони належать	Австрія Бельгія Фінляндія Німеччина Італія Люксембург Португалія Іспанія Велика Британія	Данія Франція (у Примітках) Нідерланди (у Примітках) Швеція Греція (не застосовується)
3. Наявність філії	Усі держави-члени (крім Нідерландів та Іспанії)	Іспанія Нідерланди

Держава-член, у якій засновано товариства, зазначене в другому та третьому підпунктах статті 1 (1) (відповідний суб'єкт господарювання), може звільняти цей суб'єкт господарювання від обов'язків оприлюднення його звітності згідно зі статтею 3 Директиви 68/151/ЄЕС за умови, що такі звіти доступні для публічного ознайомлення за місцезнаходженням її головного офісу, якщо:

а) усі учасники з необмеженою відповідальністю відповідного суб'єкта господарювання є товариствами, зазначеними в першому підпункті статті 1 (1), діяльність яких регулюється правом інших держав-членів, ніж держава-член, право якої поширюється на суб'єкт підприємницької діяльності, та жодне з таких товариств не оприлюднює звітність цього суб'єкта підприємницької діяльності у своїй власній звітності; або

б) усі учасники з необмеженою відповідальністю є товариствами, діяльність яких не регулюється правом держави-члена, але які мають організаційно-правову форму, порівнювану з такими, які зазначені в Директиві 68/151/ЄЕС.

В усіх державах-членах вимагається публікація річних фінансових звітів, річного звіту разом зі звітом аудиторів.

Розбіжності існують у вимогах щодо публікації звітності малих і середніх товариств [40, с. 77] та консолідованих фінансових звітів [40, с. 181–207].

Отже, можна констатувати, що зберігаються суттєві розбіжності в підходах держав-членів до складу річної звітності, застосування альтернативних методів оцінювання її статей, обліку нематеріальних активів, витрат на дослідження та розробки, орендних операцій, часток участі в капіталі, обсягу інформації, що надається в примітках до річних звітів тощо.

Висновки до розділу 1

На основі проведеного дослідження можна зробити висновок про зміну вектора міжнародної стандартизації фінансової звітності з гармонізації на конвергенцію.

Конвергенцію можна визначити, як зближення стандартів фінансової звітності різних юрисдикцій шляхом спільного визначення єдиних оптимальних принципів і методів розробниками цих стандартів.

Сучасні міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є динамічною системою, яка спрямована на уніфікацію принципів і методів визнання, оцінювання і розкриття інформації у фінансовій звітності на основі зближення із стандартами фінансового обліку США і орієнтована на потреби ринків капіталу.

Реальне запровадження цих стандартів потребує дієвого механізму моніторингу та забезпечення їхнього дотримання. Тому конвергенція має охоплювати не лише стандарти, фінансової звітності, а й інші професійні стандарти які складають інфраструктуру бухгалтерського обліку (міжнародні стандарти фінансової звітності, аудиту, оцінювання та професійної освіти).

Огляд змін в МСФЗ свідчить про такі тенденції:

- 1) ускладнення стандартів;
- 2) подальше обмеження можливості застосування альтернативних облікових політик;
- 3) розширення сфери застосування справедливої вартості для оцінювання статей фінансової звітності.

Розбіжності в підходах до тлумачення поняття «справедлива вартість» зумовлені насамперед відсутністю єдиної чіткої класифікації оцінок, які застосовуються в бухгалтерському обліку, та різноманітням видів оцінювання, які вживаються в тексті «Міжнародних стандартів фінансової звітності».

МСФЗ передбачають можливість використання історичного, поточного або комбінованого оцінювання з метою складання фінансової звітності.

Основним принципом оцінки, який застосовується в МСФЗ є принцип відшкодування витрат, згідно з яким балансова вартість активу не має перевищувати суму його очікуваного відшкодування (основні засоби, нематеріальні активи тощо) або чисту вартість реалізації (запаси).

Принцип відшкодування витрат призводить до широкого застосування. Справедлива вартість не є синонімом ринкової вартості і характеризує не час операції обміну, а умови такої операції.

Справедлива вартість є базовою оцінкою, яка може бути історичною або поточною та дисконтованою або недисконтованою.

Історичною оцінкою звичайно є собівартість придбання або собівартість виробництва (створення) активу.

Собівартість, у свою чергу, може ґрунтуватись на фактичних витратах, експертних (дисконтова них або недисконтованих) оцінках або їх поєднанні.

Собівартість в МСФЗ трактується ширше, ніж загальноприйняте визначення цієї категорії, та по суті тотожна поняттю «первісна вартість».

Справедлива вартість звичайно є основою первісної вартості придбаних підприємством активів, оскільки сума, сплачена (або така, що підлягає сплаті) покупцем, є основним компонентом фактичної собівартості придбаного активу.

Застосування моделі справедливої вартості (або оцінка за справедливою вартістю) після первісного визнання по суті означає застосування справедливої поточної вартості до певної статті.

Поточна справедлива вартість завжди є експертною оцінкою, яка ґрунтується на ринковому підході. У разі відсутності активного ринку, МСФЗ передбачають застосування дохідного підходу (дисконтована вартість майбутніх грошових надходжень, очікуваних від активу; модель Блека – Шоулза тощо), а в окремих випадках – витратного підходу (відновлювана собівартість).

Перспективними напрямками подальших досліджень системи оцінок у бухгалтерському обліку є уніфікація термінології, що використовується в міжнародних і національних стандартах, та методика визначення справедливої вартості для різних об'єктів обліку в умовах ринків, що формуються.

Виходячи з проведеного дослідження, запропонована класифікації оцінок, які застосовуються в міжнародних стандартах фінансової звітності.

Гармонізація у сфері бухгалтерського обліку в ЄС здійснюється директивним шляхом.

Директиви, що визначають правовідносини у сфері бухгалтерського обліку в ЄС, сприяли гармонізації форми, змісту та оцінки статей фінансової звітності товариств держав-членів.

Директиви не установлюють уніфікованих правил бухгалтерського обліку, а визначають лише мінімальні вимоги щодо обсягу, оцінки та подання інформації в балансі, звіті про прибуток і збиток, а також у Примітках до фінансових звітів. Держави-члени можуть визначати додаткові, більш деталізовані правила подання та розкриття інформації з фінансової звітності. Зберігаються суттєві розбіжності в підходах держав-членів до складу річної звітності, застосування альтернативних методів оцінювання її статей, обліку нематеріальних активів, витрат на дослідження та розробки, орендних операцій, часток участі в ка-

піталі, обсягу інформації, що надається в примітках до річних звітів, тощо.

Директиви не забезпечили прозорості фінансової інформації, необхідної для розвитку внутрішнього ринку у сфері фінансових послуг. Тому стратегічним напрямом подальшого розвитку правовідносин у сфері бухгалтерського обліку є застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) для складання консолідованих фінансових звітів товариств, цінні папери яких допущені до лістингу на фондових біржах країн-членів ЄС, та подальше узгодження директив з положеннями МСФЗ.

Розділ 2

РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ТА НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

2.1. Реформування бухгалтерського обліку в Україні за часів незалежності

Після проголошення незалежності України в серпні 1991 р. стало завдання створити власну законодавчу базу, зокрема у сфері бухгалтерського обліку.

З урахуванням необхідності інтеграції України в світову економіку Указом Президента України від 23 травня 1992 року «Про перехід України до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку і статистики» було покладено початок реформування в галузі бухгалтерського обліку.

На підставі цього Указу Кабінет Міністрів України Постановою № 326 від 4 травня 1993 р. затвердив Концепцію побудови національної системи статистики України і Державну програму переходу до міжнародної системи обліку і статистики. Вона передбачала створення упродовж трьох років нормативно-методичної бази бухгалтерського обліку (табл. 2.1).

Відповідно до Указу Президента України від 23.05.92р. Кабінет Міністрів України Постановою від 3 квітня 1993 р. № 250 затвердив Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. У ньому було визначено, що одним з основних завдань бухгалтерського обліку є формування повної достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, установи, необхідної для оперативного керівництва та управління,

а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими зацікавленими органами й організаціями.

Таблиця 2.1. Витяг з плану заходів, передбачених Державною програмою переходу на міжнародну систему обліку і статистики

Реформа бухгалтерського обліку			
Заходи	Строк виконання		Виконавці
	початок	закінчення	
Бухгалтерський облік підприємств			
Розробка і затвердження галузевих рекомендацій з обліку витрат виробництва	I квартал 1993 р.	III квартал 1993 р.	Міністерства і відомства, Мінфін, Мінекономіки, Мінстат
Вивчення організації та методології бухгалтерського обліку і аудиту із застосуванням міжнародних стандартів і ЕОМ у країнах з розвинутою ринковою економікою	I квартал 1993 р.	IV квартал 1995 р.	Мінфін, Асоціація бухгалтерів і аудиторів
Розробка вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, звітності й аудиту на базі міжнародних стандартів і комп'ютерної техніки	I квартал 1993 р.	IV квартал 1995 р.	Мінфін, Асоціація бухгалтерів і аудиторів, Держстандарт
Уніфікація форм первинної облікової документації, проектування якої пристосовано для оброблення на термінальних пристроях ЕОМ для підприємств різних галузей, форм власності та господарювання (альбоми форм первинних документів)	I квартал 1993р.	IV квартал 1995р.	Мінстат, Мінфін, Асоціація бухгалтерів і аудиторів
Удосконалення форм бухгалтерського обліку з використанням обчислювальної техніки і міжнародних стандартів	I квартал 1994р.	IV квартал 1995р.	Мінфін, Асоціація бухгалтерів і аудиторів
Розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств, взаємозв'язаного із Системою національних рахунків з використанням міжнародного досвіду	I квартал 1993р.	IV квартал 1994р.	Мінфін, Мінстат, Асоціація бухгалтерів і аудиторів

Постановою Кабінету Міністрів України від 27.02.1993 р. функцію регулювання через розробку і впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності на підприємствах, в організаціях і установах (крім банків) було закріплено за Міністерством фінансів України.

Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженим 3 квітня 1993 року., на Міністерство фінансів було покладено також здійснення методологічного керівництва бухгалтерським обліком і звітністю.

У 1993 р. в структурі центрального апарату Міністерства фінансів України для здійснення конкретних розробок щодо забезпечення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку було створено Управління методології бухгалтерського обліку. Управлінням було розроблено положення та інструкції щодо нових для господарської практики України операцій: лізингу, купівлі-продажу готівкової іноземної валюти, безготівкового обороту іноземної валюти, вексельного обігу, використання нематеріальних активів та ігрового бізнесу [266].

Підприємства отримали право самостійно встановлювати внутрішньовиробничу систему обліку, звітності та контролю, вводити потрібні субрахунки, обирати один із запропонованих варіантів обліку товарів, зносу малоцінних предметів, спільно з фінансовими органами чи міністерствами вносити пропозиції про створення інших видів резервів майбутніх витрат і платежів. Малим підприємствам було дозволено вести скорочений порівняно з журнально-ордерною формою набір реєстрів бухгалтерського обліку і складати в скороченому вигляді бухгалтерську звітність.

Поряд з тим, на думку М.С. Пушкаря, в Україні зберігався соціалістичний варіант бухгалтерського обліку, який був орієнтований на контроль за виконанням планів, а не на забезпечення управління необхідною інформацією. Міністерство фінансів та КМУ розробляють нормативні акти з бухгалтерського обліку, які ґрунтуються на застарілій ідеології та не містять в собі нових принципових підходів ні до методології, ні до організації обліку [281, с.197].

У зв'язку з цим д.е.н., проф. В.Г. Гетьман ще в 1993 р. вказував на необхідність відмовитись від традиційних підходів до організації бухгалтерського обліку та замінити їх новими, вже апробованими в країнах з ринковою економікою. На його думку,

слід також розробити новий план рахунків і прийняти Закон про бухгалтерський облік в Україні, в якому, зокрема, викласти основні напрями розвитку в умовах переходу до ринкової економіки [45, с. 23–24].

Незабаром Постановою Верховної Ради «Про порядок введення в дію Закону України «Про аудиторську діяльність»» від 22 квітня 1993 р. №3126-ХІІ Кабінету Міністрів України було доручено подати на розгляд ВР України проект Закону України «Про бухгалтерський облік».

Але Кабінет Міністрів визнав (лист №18-1268/4 від 16.06.93) недовідповідним приймати в цей час Закон про бухгалтерський облік, мотивуючи це тим, що «...зараз відбувається становлення бухгалтерської та статистичної звітності відповідно до міжнародної системи обліку і статистики, а прийняте Кабінетом Міністрів України Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні врегулює ці питання».

Проте, незважаючи на негативне ставлення Кабінету Міністрів до прийняття Закону України про бухгалтерський облік, українські вчені ініціювали розробку проектів вказаного закону та плану рахунків бухгалтерського обліку.

Безперечним лідером та ідеологом реформування системи бухгалтерського обліку в 1992–1995 р. був д.е.н., проф. А.М. Кузьмінський. Саме він об'єднав навколо себе групу прогресивних учених, до якої входили В.В. Сопко, В.І. Єфіменко, З.В. Гуцайлюк, В.Г. Гетьман та ін.

В результаті вже у 1994 р. було розроблено та винесено для обговорення Концепцію національного плану рахунків бухгалтерського обліку [178] та три Концепції структури Закону про бухгалтерський облік в Україні [322]. Обговорення Концепцій Закону і національного плану рахунків бухгалтерського обліку відбулось у вищих навчальних закладах [41, 202, 238, 321, 348] і на сторінках фахових видань [18, 129, 131, 138, 165, 196, 291].

Поряд з тим, в Міністерстві фінансів відбулася нарада (за участю науковців, працівників бухгалтерських служб міністерств і відомств, підприємств, комерційних структур) з обговорення концепції Національного плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні. На нараді було прийнято рішення: схвалити концепцію Національного плану рахунків бухгалтерського обліку; прийняти її за основу для вироблення остаточного варіанту цього документа; доручити

Мінфіну України створити робочу групу в складі 10–12 чоловік для узагальнення зауважень і пропозицій; апробувати план рахунків на одному з підприємств; розробити інструкцію до плану рахунків, яка має містити детальні характеристики кореспонденції рахунків, регулювати питання практичного узгодження порядку ведення обліку на підприємствах різних сфер діяльності та форм власності.

Після обговорення проектів концепцій структури Закону про бухгалтерський облік в Україні було підготовлено та опубліковано робочий проект Закону України «Про бухгалтерський облік і звітність» [245], який містив положення показані в табл. 2.2.

Таблиця 2.2. Витяг з робочого проекту Закону України «Про бухгалтерський облік і звітність»

Стаття	Зміст статті
Стаття 3. Фінансовий і управлінський облік	Бухгалтерський облік поділяється на фінансовий та управлінський. Фінансовий облік зобов'язани вести всі підприємства, установи, організації незалежно від форм власності, розмірів, видів діяльності. Фінансовий облік повинен забезпечити повне і комплексне відображення всієї господарської
	діяльності підприємства за звітні періоди, складання фінансової (бухгалтерської) звітності. Фінансовий облік та звітність регулюються державою, стандартами різних рівнів. Інформація фінансового обліку використовується внутрішніми та зовнішніми споживачами. Управлінський облік ведеться підприємствами для забезпечення внутрішніх потреб в інформації всіх рівнів управління
Стаття 9. Стандарти бухгалтерського обліку	Організація бухгалтерського обліку в Україні ґрунтується на загальновизначених міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, що розробляються і публікуються Комітетом по міжнародних бухгалтерських стандартах. З урахуванням національних особливостей методики і організації обліку по окремих ділянках обліку розробляються національні стандарти України. Розробка національних стандартів обліку покладається на Методологічну раду з бухгалтерського обліку і стандартизації за участю Асоціації бухгалтерів України, окремих груп спеціалістів. Національні стандарти бухгалтерського обліку затверджуються Мінфіном України
Стаття 43. Асоціація бухгалтерів	Професійною громадською організацією бухгалтерів є Асоціація бухгалтерів України, яка створюється і функціонує згідно з цим Законом, Законом України «Про об'єднання громадян», статутом Асоціації бухгалтерів України

Отже, робочий проект Закону про бухгалтерський облік передбачав розподіл обліку на фінансовий та управлінський, застосування Міжнародних стандартів, як основи бухгалтерського обліку в Україні та розробку національних стандартів за участю громадської організації – Асоціації бухгалтерів України.

У серпні 1994 р. опубліковано новий варіант проекту Закону України «Про бухгалтерський облік», який було розроблено з урахуванням зауважень заступника Голови Комісії Верховної Ради з економічної політики та управління народним господарством О.В. Кужель, науковців і практичних працівників, а також експертів аудиторської фірми «Ернст енд Янг» [246]. Цей проект також передбачав поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський, але, на відміну від попереднього варіанту, наголошував, що організація бухгалтерського обліку в Україні ґрунтується на пріоритетності українських національних стандартів, директивах Ради ЄЕС і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.

Хоча в 1995 р. Проект Закону про бухгалтерський облік розглядали в першому читанні у Верховній Раді (доповідачем була О.В. Кужель), але після короткого обговорення його відправили на доопрацювання. З іншого боку, лише В.В.Сопко намагався продовжити роботу з розробки плану рахунків бухгалтерського обліку, але запропонований ним уточнений проект плану рахунків [308] не знайшов широкої підтримки.

По суті в 1995 р. Державну програму реформування бухгалтерського обліку було згорнуто, що знайшло відображення в Указі Президента від 14.04.95 р. № 312/95 «Про заходи щодо поліпшення роботи органів державної статистики України». Цим Указом було ліквідовано Координаційну Раду з питань організації переходу України на міжнародну систему обліку та статистики, а головним обліково-статистичним центром держави було визначено Міністерство статистики України.

Невиконання Державної програми переходу на міжнародну систему обліку і статистики негативно позначилось на розвитку національної системи обліку.

Зокрема, наукові дослідження з проблем обліку на господарній основі практично припинилися, підручники та посібники не видаються через очікування змін у системі обліку в зв'язку з прийняттям нового плану рахунків, а його прийняття затримується [281, с. 197].

З прийняттям Закону України від 28 грудня 1994 року «Про оподаткування прибутку підприємств» значно посилювався податковий вплив на бухгалтерський облік. Це, зокрема, стосувалося обмеження складу витрат, що дозволялось відносити до собівартості продукції, заборони нарахування амортизації певних нематеріальних активів (ноу-хау, гудвілу, знаків на товари і послуги) тощо.

До того ж, в умовах гіперінфляції (індекс інфляції в Україні становив: у 1993 р. – 10155%, 1994 р. – 401%, 1995 р. – 181,7%) фактично було неможливо зіставляти показники бухгалтерської звітності з відповідними показниками попередніх звітних періодів.

У цей період позитивне значення мали програми підвищення кваліфікації викладачів вищих навчальних закладів України, які здійснювалися за підтримки Британського фонду «Ноу-Хау», Європейського співтовариства (ТАСІS), Фонду відродження та ін. Навчання за цими програмами дозволило більше ніж 100 українським викладачам опанувати основи фінансового і управлінського обліку, аудиту і фінансового менеджменту, ознайомитися з організацією обліку, аудиту в компаніях і навчального процесу в університетах Великої Британії, Франції, Іспанії та інших країн.

Важливими чинниками реформування бухгалтерського обліку у 1996–1999 р. були вимоги Всесвітнього банку щодо надання позик Україні, податкова реформа і активні дії новоствореної професійної організації бухгалтерів і аудиторів – ФПБАУ.

У 1996 р. було розпочато проект «Реформа бухгалтерського обліку в Україні», який здійснювала компанія «Price Waterhouse» за фінансової підтримки Американського агентства з розвитку (USAID).

Одним з перших заходів у рамках цього Проекту була організація і проведення в Києві 29–30 травня 1996 р. конференції на тему «Реформа бухгалтерського обліку в Україні» [169]. На конференції відмічалось, зокрема, про необхідність створення в Україні професійної організації фахівців з бухгалтерського обліку, розвитку управлінського обліку, запровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

20 червня 1996 р. відбулися установчі збори бухгалтерів і аудиторів, на яких було створено Федерацію професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ), яка розпочала активну діяльність з розробки проектів закону про бухгалтерський облік, стандартів бухгалтерського обліку, кодексу етики та програм професійної освіти.

21 листопада 1996 р. світовим банком був проведений круглий стіл на тему «Проблеми реформування системи бухгалтерського обліку в Україні», учасники якого обговорювали питання щодо необхідності закону про бухгалтерський облік і шляхи реформування обліку [314].

Народний депутат В. Неміровський висловив думку, що закон про бухгалтерський облік має бути рамочним, оскільки він не може врахувати особливості всіх видів діяльності.

Народний депутат О. Кужель запропонувала внести на розгляд законодавців концепцію закону, а вже потім готувати закон.

Представники банківських кіл обґрунтовували необхідність регулювання бухгалтерського обліку в банках Національним банком, а не Мінфіном та проведення реформи обліку в банках окремо від загальної реформи бухгалтерського обліку.

Хоча представники різних відомств на засіданні круглого столу виступали за реформування обліку, в подальшому вони намагалися реалізувати власні погляди на цей процес.

На початку 1997 р. заступник Міністра економіки В. Головач направив на розгляд Кабінету Міністрів Концепцію реформування бухгалтерського обліку, яка передбачала такі основні напрями реформування бухгалтерського обліку:

- уніфікація та спрощення фінансової звітності та реєстрів аналітичного обліку;
- розподіл облікових одиниць стосовно обсягів заповнення фінансової звітності та визначення серед них таких, що ведуть облік без застосування методу подвійного запису;
- запровадження двох рівнів правового регулювання бухгалтерського обліку: законодавчого та нормативного (на законодавчому рівні встановлюється порядок складання фінансової звітності, а на нормативному рівні визначається порядок ведення управлінського обліку у вигляді різного роду реєстрів аналітичного обліку);
- подання податковим органам тільки податкових декларацій, що дозволить значно скоротити витрати на ведення обліку та підвищити ефективність контролю за надходженням податків шляхом безпосередньої перевірки первинних документів;
- обов'язкове оприлюднення та аудит річної фінансової звітності тих облікових одиниць, які мають значний обсяг

господарського обороту, реалізують цінні папери та приймають грошові кошти від населення або здійснюють довірчі операції;

- визначення органу, що оприлюднює річну фінансову звітність (оприлюднення річної фінансової звітності найбільш доцільно доручити Міністерству статистики України);
- розробка системи національних рахунків та підготовка на її основі плану бухгалтерських рахунків;
- надання плану бухгалтерських рахунків рекомендаційного характеру;
- забезпечення дотримання методики бухгалтерського обліку протягом звітного періоду як на окремому підприємстві, так і на рівнях законодавчого та нормативного регулювання;
- прискорення реформування податкової системи та запровадження реєстрів фізичних і юридичних осіб;
- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів бухгалтерів, фінансових менеджерів, керівників підприємств, установ і організацій, а також інших фахівців стосовно набуття знань з питань бухгалтерського обліку;
- сертифікація програмних засобів бухгалтерського обліку [112, с. 42–43].

Проект концепції, запропонованої В. Головачем, не знайшов підтримки, оскільки, за дорученням президента України, тривала розробка проекту Закону про систему бухгалтерського обліку та звітності, в якому мали бути враховані всі основні положення згаданої концепції.

До 1 липня 1997 року бухгалтерський облік в Україні був спрямований насамперед на потреби системи оподаткування. Через верховенство законодавства щодо оподаткування над положеннями з бухгалтерського обліку будь-які зміни в податковому законодавстві зумовлювали відповідні зміни в методології бухгалтерського обліку.

Прийняття в 1997 р. Верховною Радою України Законів України «Про податок на додану вартість» та «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» призвело до виникнення поняття «податковий облік» та зумовило нові проблеми, пов'язані з підпорядкуванням бухгалтерського обліку фіскальним правилам.

Зокрема, поряд з розмежуванням валових доходів і валових витрат від доходів і витрат, що відображаються в бухгалтерському об-

ліку, облік основних засобів залишився «прив'язаним» до податкового законодавства інструкцією з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 24 липня 1997 р. №159. Внаслідок цього в бухгалтерському обліку виникли такі проблеми:

- у складі фінансових результатів не відображалися прибутки та збитки від реалізації об'єктів основних засобів груп 2 і 3;
- перекручувалась балансова вартість основних засобів;
- не забезпечувалась тотожність даних синтетичного та пооб'єктного обліку основних засобів;
- частина поточних витрат (на поточний та в певних випадках капітальний ремонт) включалася до складу капітальних витрат.

В результаті прибуток, за даними бухгалтерського обліку в Україні, відрізняється не тільки від оподаткованого прибутку, а й від прибутку за МСБО. У зв'язку з цим твердження В. Пархоменка [319], що прибуток, відображений у балансі, тепер виражає істинний, одержаний реально підприємством прибуток від його діяльності, а запропонована методика бухгалтерського обліку не вважає обов'язковим підпорядкованість бухгалтерського обліку фіскальним потребам, не відповідало дійсності. Насправді саме підпорядкування обліку основних засобів фіскальним потребам значною мірою вплинуло на відмінності в прибутку. Це призвело до завищення оцінки основних засобів і нерозподіленого прибутку в балансі, складеному за даними бухгалтерського обліку в Україні [50].

В умовах, коли відображення валових доходів і валових витрат у системі рахунків не обов'язкове, системний бухгалтерський облік основних засобів за податковим законодавством, з одного боку, потребував трансформації даних бухгалтерського обліку для складання податкової декларації, а з іншого – для потреб інвесторів і керівництва підприємства.

Схематично систему бухгалтерського обліку, що існувала в Україні з другої половини 1997 до 2000 р., наведено на рис. 2.1.

Отже, бухгалтерський облік в Україні на той час не забезпечував інформацію про реальне фінансове становище, котра була конче потрібна для залучення інвестицій, оскільки «для іноземного інвестора важливим є той момент, щоб вкладений ним в українську економіку капітал, визначений за даними бухгалтерського обліку прибуток (результат) були реальними і за даними, прийнятими в міжнарод-

ній практиці, і згідно з міжнародними стандартами. А це потребує такого бухгалтерського обліку, який буде прийнятий міжнародною спільнотою» [307, с. 21].

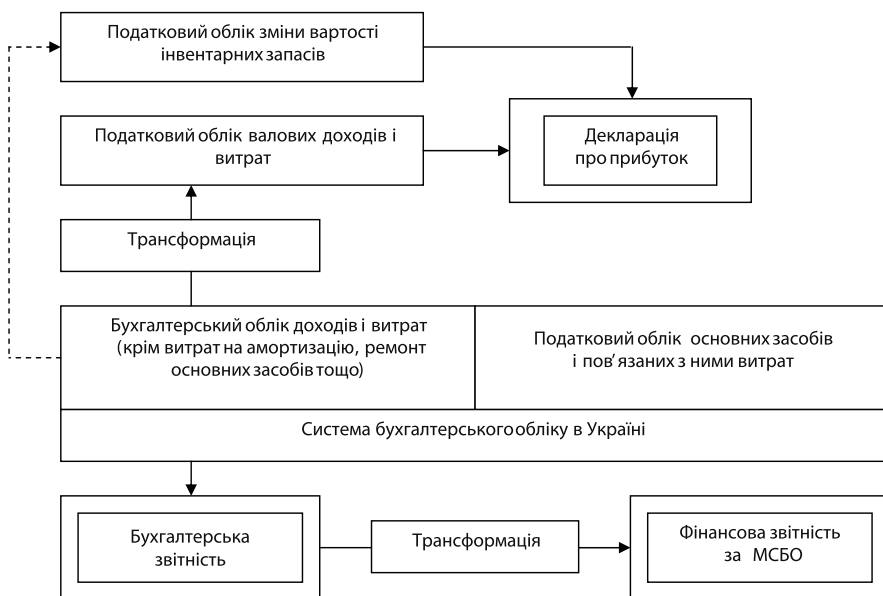


Рис. 2.1. Формування звітної інформації в Україні після податкової реформи 1997 р.

Тому, однією з передумов отримання позик Всесвітнього банку був перехід НБУ і комерційних банків України в 1998 р. на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), а також запровадження МСБО учасниками фондового ринку.

З урахуванням досвіду реформування в банках та з метою приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з вимогами ринкової економіки і МСБО, Постановою Кабінету Міністрів від 28 жовтня 1998 р. № 1706 було затверджено Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів.

Програма містила план заходів, згідно з яким у 1998–2001 рр. передбачалося, зокрема, розробити положення (стандарти) та план рахунків бухгалтерського обліку, переглянути навчальні програми

закладів освіти з підготовки та перепідготовки фахівців з бухгалтерського обліку і аудиту, розробити та видати нову навчально-методичну літературу тощо.

На думку М.С. Пушкаря, ця програма не відповідала сучасному науковому рівню, оскільки: «...не визначено концептуальних основ і принципів змін в системі обліку, не окреслені інституційні основи регулювання обліку, правові основи та інші аспекти його функціонування. Програма прийнята без врахування думки науковців і практиків, вона не враховує ринкового середовища, не відрізняється від аналогічних документів минулого часу, що дає привід до сумнівів щодо її реалізації в зазначені строки» [281, с. 116].

Поділяючи точку зору М.С. Пушкаря щодо необхідності залучення широкого кола спеціалістів до розробки програми реформування обліку, слід відмітити чинники, які обмежували таку можливість.

По-перше, були відсутні серйозні наукові дослідження в галузі бухгалтерського обліку, які могли б стати основою програми реформування бухгалтерського обліку. З цього приводу М.Г. Чумаченко в 1997 р. справедливо зазначав, що ситуація, яка склалася в Україні за останні п'ять років і характеризується практично повною відсутністю науково-методологічних публікацій, є неприпустимою і, більше того, такою, що ускладнює ситуацію [354, с. 6].

По-друге, відсутність чіткої моделі економічної стратегії України ускладнювала процес дослідження шляхів розвитку бухгалтерського обліку [281, с. 14].

По-третє, провідні вчені висловлювали прямо протилежні точки зору щодо напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Більшість науковців вважали, що реформа необхідна, але здійснювати її слід зважено та осмислено [221, 354, 363].

При цьому найбільш детальний і системний аналіз реформи, що містить її цілі, завдання, принципи, організацію і фінансове забезпечення, здійснив М.Г. Чумаченко [354]. Він чітко сформулював мету реформи: створення національної інституції бухгалтерського обліку, адекватної новим виробничим і соціальним відносинам.

Проте не можна повністю погодитися, що вихідні позиції реформи мають ґрунтуватися на принципах непорушності базових умов розвитку бухгалтерського обліку, зокрема, орієнтації на побудову власної моделі, що ґрунтується на розгалуженій ієрархічно структурованій системі, на традиціях і взаємовідносинах, що склалися між виробничими підрозділами з відомствами.

Слід урахувати сучасні тенденції розвитку світової спільноти, частиною якої є наша держава. Глобалізація світової економіки знижує значення національної корпорації, національного капіталу, продукту і національної технології. Така тенденція робить неминучою гармонізацію бухгалтерського обліку в світовому масштабі.

У зв'язку з цим цілком доречно зауваження Є.В. Мниха [221], що каркас ринкової економіки однаковий для всіх країн, оскільки визначається об'єктивними реаліями людського буття, а тому і механізм господарювання, і, передусім, бухгалтерський облік потребують міжнародної стандартизації.

Проте, безумовно, перехід на МСБО – не мета реформи, а лише важливий її крок. Наступним завданням є створення ефективної інтегрованої системи бухгалтерського обліку, що дасть змогу забезпечити інтереси всіх груп користувачів.

Не можна погодитися з М.Г. Чумаченком, що реформу реалізують чиновники. Досить згадати Державну програму переходу на міжнародну систему обліку і статистики (затверджену Постановою Кабінету Міністрів України від 04.05.1993 р. № 326), яка передбачала розробку вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку і аудиту на основі міжнародних стандартів до кінця 1995 р.

На нашу думку, реформа бухгалтерського обліку не може бути справою лише державних органів. Досвід реформування обліку в країнах, що розвиваються, засвідчує, що стратегія реформи включає три основних елементи: створення дійової фахової організації бухгалтерів, перегляд основних регулюючих положень і перепідготовку бухгалтерів. Тому запорука успіху реформ в Україні полягає в посиленні позиції та координації зусиль фахових організацій бухгалтерів і аудиторів, їхньому плідному співробітництві з державними органами.

Окремі автори висловлювали думку, що в реформі немає гострої потреби. Таку точку зору активно відстоював О.С. Бородкін. Він вважав, що проведення радикальної реформи в обліку в цей момент передчасне й недоцільне, оскільки до цього не готові ні підприємства, ні органи управління; підготовка і перепідготовка кадрів потребують значних інвестицій [19, с. 45].

На думку ж М.Ф. Огійчука [247], в реформі взагалі немає необхідності, оскільки система бухгалтерського обліку в Україні вже забезпечує всіх учасників ринку відповідною бухгалтерською інформацією, на основі якої вітчизняні та іноземні інвестори можуть отримати

достовірну інформацію про фінансовий стан і результати підприємницької діяльності. Такий висновок базувався на твердженні про повну відповідність Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні міжнародним стандартам бухгалтерського обліку.

Поряд з тим, проведений аналіз [59] свідчить, що хоча упродовж 1991–1998 рр. бухгалтерська звітність українських підприємств зазнала суттєвих, переважно структурних змін, вона не відповідала вимогам МСБО за рядом важливих параметрів, які можна виділити в три групи:

- склад звітності;
- структура і зміст звітів;
- оцінка статей звітності.

Відмінності в складі річної звітності були зумовлені передусім тим, що Звіт про рух грошових коштів і Звіт про зміни у власному капіталі, які передбачені МСБО 1 «Подання фінансових звітів», не були обов'язковими в Україні (табл. 2.3).

Таблиця 2.3. Склад річної бухгалтерської (фінансової) звітності

МСБО 1	Законодавство України
Баланс	Баланс підприємства (форма № 1)
Звіт про прибутки та збитки	Звіт про фінансові результати (форма № 2)
Звіт про рух грошових коштів	–
Звіт про зміни у власному капіталі	–
Примітки до фінансових звітів	Довідка до балансу Звіт про фінансово-майновий стан (форма № 3) Пояснювальна записка

Інформація, наведена в довідці до Балансу (рядки 945, 946, 950, 951) та в розділі I форми № 3, не була адекватною змісту звітів про рух грошових коштів і про зміни у власному капіталі, передбаченим відповідно МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» та МСБО 1.

У свою чергу, звіт про фінансово-майновий стан і пояснювальна записка до річного звіту українських підприємств лише певною мірою виконували функцію приміток до фінансових звітів, оскільки не охоплювали всієї інформації (числової та описової), розкриття якої є обов'язковим згідно з МСБО.

Нарешті, в Україні не вимагалась консолідована фінансова (бухгалтерська) звітність щодо операцій материнського підприємства та його дочірніх підприємств.

Суттєвими також були відмінності в структурі та змісті балансу та звіту про фінансові результати українських підприємств і балансі та звіті про прибутки та збитки за МСБО.

Зміст табл. 2.4 переконливо свідчить про формальний та непослідовний підхід до поділу активів і пасивів у балансі українських підприємств на короткострокові (оборотні, поточні) та довгострокові (необоротні, непоточні).

По-перше, в балансі українських підприємств усі кошти було віднесено до оборотних активів, а згідно з МСБО до таких активів не належать кошти, обмежені для використання в поточній діяльності.

По-друге, більша частина інших активів та зобов'язань у балансі українських підприємств поділялись на коротко- та довгострокові, виходячи лише з терміну реалізації (споживання) або погашення їх.

Між тим, згідно з МСБО, такий підхід застосовувався лише до активів, які не є частиною операційного циклу підприємства (наприклад, дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, запаси, призначені для проведення соціально-культурних заходів тощо).

Активи і зобов'язання, які є частиною операційного циклу (дебіторська заборгованість покупців, кредиторська заборгованість постачальникам, сировина, незавершене основне виробництво тощо), вважаються короткостроковими (оборотними, поточними), навіть, якщо термін реалізації (споживання) або погашення їх перевищує один рік.

По-третє, навіть цей формальний підхід не застосовується в Україні послідовно.

Наприклад, українські підприємства з тривалим (більше ніж один рік) операційним циклом відображали дебіторську заборгованість (у разі поетапної оплати) в балансі в складі незавершеного виробництва (сальдо рахунку 36 «Виконані етапи по незавершених роботах»).

Усі витрати майбутніх періодів відображалися в балансі як оборотні активи.

Ще одним прикладом непослідовності є дебіторська (кредиторська) заборгованість за продані (придбані) основні засоби. Вона

підлягала відображенню в складі позаоборотних активів (довгострокових пасивів), навіть якщо термін її погашення становить 1–2 міс.

Таблиця 2.4. Склад короткострокових активів і зобов'язань

Активи і зобов'язання	Українське законодавство	МСБО
Короткострокові (поточні, оборотні) активи	Кошти (в касі, на рахунках у банках, в дорозі)	Кошти (в касі, на рахунках у банках), які можуть бути вільно використані для поточних операцій, та їхні грошові еквіваленти
	Фінансові вкладення на строк не більше, ніж один рік	Фінансові вкладення на строк не більше, ніж один рік
	Дебіторська заборгованість (крім заборгованості за продані основні засоби) строком погашення менше ніж один рік	Дебіторська заборгованість, пов'язана з реалізацією (незалежно від строку погашення). Дебіторська заборгованість, яка не є частиною операційного циклу та підлягає погашенню протягом 12 міс. з дати балансу
	Запаси (крім запасів, що призначені для капітального будівництва)	Усі запаси, що є частиною операційного циклу. Запаси, які не є частиною операційного циклу, якщо вони будуть реалізовані або спожиті протягом 12 міс. з дати балансу
Короткострокові пасиви (зобов'язання)	Малоцінні предмети незалежно від строку експлуатації	
	Витрати наступних періодів	Витрати наступних періодів, що підлягають списанню протягом 12 міс. з дати балансу
	Кредити банку та суми іншої кредиторської заборгованості, що підлягають погашенню пізніше ніж через 12 міс. після звітної дати.	Зобов'язання, які будуть погашені у звичайному процесі операційного циклу. Зобов'язання, не пов'язані з операційним циклом, які мають бути погашені протягом 12 міс. з дати балансу

Нарешті, слід визначити, що малоцінні та швидкозношувані предмети наводились у балансі в складі оборотних активів незалежно від терміну їхнього використання.

Згідно ж з МСБО, вартість таких предметів слід відносити на витрати в момент придбання (якщо їхня вартість несуттєва для під-

приємства) або включати до складу необоротних активів та амортизувати протягом періоду корисного використання їх.

По-четверте, не всі фінансові вкладення, включені до складу короткострокових в балансі українських підприємств, визнаються такими згідно з МСБО. За МСБО, поточними (короткостроковими, оборотними) є лише ті короткострокові фінансові вкладення, що легко можуть бути перетворені на кошти.

По-п'яте, в складі капіталу та фондів наводилися статі, які, згідно з МСБО, є зобов'язаннями, а саме:

- «Спеціальні фонди і цільове фінансування»;
- «Доходи майбутніх періодів»;
- «Резерви наступних витрат і платежів».

У звіті про фінансові результати (форма № 2) передусім не були чітко виділені статті, пов'язані із звичайною діяльністю, та надзвичайні статті.

У формі № 2 фінансові результати від надзвичайних ситуацій було включено до статті «Інші позареалізаційні доходи і витрати», а згідно з МСБО вони мали бути подані окремою статтею після визначення чистого результату від звичайної діяльності.

У цій формі були відсутні також статті: «Чистий дохід від реалізації продукції», «Результати операційної діяльності», «Фінансові витрати», «Прибуток та збиток від звичайної діяльності», які були обов'язковими елементами звіту про прибутки та збитки згідно з МСБО 1.

До статті «Витрати на виробництво реалізованої продукції» включалась значна частина загальних і адміністративних (загальногосподарських) витрат і витрат на збут (утримання відділу збуту, складів готової продукції тощо), що суперечить положенням МСБО 2 «Запаси».

До складу інших операційних доходів і витрат (рядок 060) відносились витрати і доходи, які не є операційними: прибутки і збитки від реалізації основних фондів, нематеріальних активів і матеріалів, від здачі окремих об'єктів основних засобів в оренду, від реалізації цінних паперів, від операцій з купівлі та продажу іноземної валюти.

Водночас витрати українських підприємств були значно занижені, оскільки частина витрат розглядалась як використання прибутку (розділ II форми № 2, рядки 220, 230, 260). Це давало змогу вважати підприємство прибутковим за даними форми № 2 (рядок 100), але воно могло розглядатися як збиткове згідно з формою № 1, якщо сума використання прибутку перевищувала останній.

Між тим, згідно з МСБО використанням прибутку є розподіл його між власниками (учасниками) підприємства (дивіденди), створення резервного капіталу та різні види реінвестування.

Відмінності в оцінці статей балансу (табл. 2.5) були пов'язані передусім з оцінкою основних засобів і фінансових вкладень.

Таблиця 2.5. Оцінка статей балансу

Стаття	Законодавство України	МСБО
1. Основні засоби	Первісна або переоцінена (за єдиними індексами) вартість, збільшена на суму закінченого ремонту за вирахуванням зносу, визначеного за нормами податкової амортизації з використанням знижуючого коефіцієнта	Первісна або переоцінена (справедлива) вартість за вирахуванням зносу, визначеного за нормами підприємства
2. Гудвіл	Первісна вартість (різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю як цілісного майнового комплексу)	Первісна вартість (різниця між вартістю придбання підприємства та справедливою вартістю придбаних ідентифікованих чистих активів) за вирахуванням зносу, визначеного за нормами підприємства
3. Довгострокові фінансові вкладення	Фактична собівартість	Собівартість чи переоцінена сума або нижча з двох оцінок портфеля інвестицій: собівартість чи ринкова ціна
4. Короткострокові фінансові вкладення	Фактична собівартість	Ринкова ціна або нижча з двох оцінок: собівартість чи ринкова ціна
5. Інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства	Фактична собівартість	За часткою в капіталі об'єкта інвестування
6. Довгострокова дебіторська та кредиторська заборгованість	Вартість розрахунку (платежу)	Дисконтована вартість майбутніх грошових надходжень або платежів
7. Незавершене виробництво	Фактична або нормативна собівартість, яка включає виробничі витрати, а також частину витрат на збут і витрати на управління підприємством	Нижча з двох оцінок: фактична виробнича собівартість або чиста вартість реалізації

Після кількох переоцінок, застосування дегресивної податкової амортизації та знижуючих коефіцієнтів, штучного збільшення вартості основних засобів внаслідок їх «поліпшення» можна констатувати, що більша частина українських підприємств втратила реальну оцінку основних засобів, а балансова вартість багатьох об'єктів була значно завищена.

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби», в разі, якщо поточна вартість основних засобів суттєво відхиляється від їхньої історичної (первісної) вартості, може бути проведене переоцінювання основних засобів, виходячи зі справедливої (ринкової) вартості їхніх об'єктів на момент переоцінювання, а не з усереднених, загальних для всіх підприємств індексів.

МСБО 16 передбачає, що кожне підприємство самостійно визначає термін корисного використання об'єктів основних засобів і, виходячи з цього, нараховує їхню амортизацію. Отже, перехід на МСБО потребуватиме від підприємства певних витрат для визначення реальної оцінки основних засобів.

Відповідно до українського законодавства всі фінансові вкладення відображались в балансі за фактичною собівартістю. Однак, згідно з МСБО 25 «Облік інвестицій», поточні інвестиції в акції інших підприємств мали бути показані в балансі за ринковою вартістю або за нижчою з двох оцінок – за собівартістю або ринковою ціною.

Відсутність реальної виробничої собівартості незавершеного виробництва зумовлювала невідповідність оцінки готової продукції та собівартості реалізованої продукції.

Головна ж проблема узгодження оцінок статей бухгалтерської звітності з МСБО полягала у відсутності (крім окремих випадків, коли передбачається експертиза) в умовах України можливості застосувати професійне судження для оцінювання статей звітності. Між тим, судження керівництва підприємства в МСБО використовується як основа оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку та подання їх у фінансових звітах.

Розглянуті відмінності в складі, структурі, змісті звітності та оцінці її статей свідчать про невідповідність звітності українських підприємств вимогам МСБО щодо правдивого відображення фінансового становища, фінансових результатів діяльності та потоків грошових коштів підприємства.

Передусім замість превалювання сутності над формою, яке вимагається МСБО, в Україні зберігався принцип превалювання

форми над сутністю. Це означає, що при відображенні будь-якої господарської операції в обліку та звітності бухгалтер мав керуватися лише відповідними законами, інструкціями та положеннями, а не фактами реальної дійсності. Через це, наприклад, значна частина витрат на ремонт основних засобів додавалась до їхньої балансової вартості.

Наступним прикладом є фінансова оренда (лізинг). Згідно з Законом України «Про лізинг», фінансовим вважався лізинг, який відповідав трьом умовам:

- об'єкт лізингу передається в платне користування орендареві на його замовлення на термін не менший, ніж термін, за який амортизується 60 % вартості об'єкта лізингу, визначеної в день укладання договору;
- сума відшкодування вартості об'єкта лізингу в складі лізингових платежів має включати не менше ніж 60 % вартості об'єкта лізингу;
- після закінчення строку договору об'єкт лізингу переходить у власність лізингоодержувача або викуповується ним за залишковою вартістю.

МСБО 17 «Оренда» не вимагає наявності всіх наведених критеріїв водночас та містить дещо різні трактовки їх. Згідно з цим МСБО фінансовим лізингом є оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на об'єкт лізингу. При цьому право власності може передаватися або не передаватися.

При складанні бухгалтерської звітності в Україні від підприємств не вимагалось дотримання припущення безперервності діяльності. Через це навіть, якщо підприємство мало намір суттєво скоротити або ліквідувати свою діяльність, воно застосовувало балансову, а не ринкову вартість для оцінювання активів і зобов'язань.

Недотримання принципу обачності в умовах поточної діяльності призводило до завищення оцінки активів у балансі українських підприємств.

Передусім у складі активів балансу (форма № 1) відображались статті, які не є активами згідно з МСБО. Це сума сальдо рахунка 84 «Нестачі та втрати від псування цінностей», яка наводилась у складі розрахунків з іншими дебіторами (рядок 240), а також стаття «Використання позичкових коштів» (рядок 300), яку слід розглядати як штучну, оскільки вона не є реальним ресурсом.

Для реалізації принципу нетто-балансу в повному обсязі слід також вираховувати з підсумку власного капіталу підприємства суму заборгованості учасників за внесками в капітал і власні акції, викуплені в акціонерів. Проте вони відображалися в активі балансу відповідно в статтях «Дебіторська заборгованість учасників» (рядок 225) та «Інші грошові кошти» (рядок 290).

Не відповідає принципу обачності діючий порядок створення резерву сумнівних боргів.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України «Про внесення змін і доповнень до нормативних документів з бухгалтерського обліку та звітності» від 25 червня 1998 р. № 138, такий резерв дозволялося створювати, якщо дебіторська заборгованість за відвантажену продукцію не забезпечена гарантіями, не сплачена боржником у термін більше ніж 30 днів від дати, визначеної умовами договору, і про стягнення її підприємство звернулось із заявою до суду.

Відповідно до МСБО, резерв сумнівних боргів слід створювати, якщо є сумнів щодо погашення дебіторської заборгованості незалежно від терміну, що минув після її виникнення.

Не узгоджувалася з принципом обачності також дооцінка запасів, завищення оцінки основних засобів, гудвілу та фінансових вкладень.

Слід звернути увагу і на спрощений підхід до нарахування доходів і витрат та незабезпечення відповідності їх у практиці українського обліку.

Передусім, згідно з Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні (надалі – Положення № 250), датою реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) вважалась дата відвантаження (передавання) продукції, товарів (підписання документів про виконані роботи, надані послуги).

Відповідно ж до МСБО 18 «Дохід», відвантаження або передавання продукції не означає отримання доходу від продажу, якщо підприємство-продавець не передало покупцеві суттєві ризики та винагороди, пов'язані з власністю на товар.

Отже, діючий в Україні порядок обліку доходу також був наслідком уже згаданого превалювання форми над сутністю. На хибність такого підходу звертається увага в п. 35 Концептуальних основ МСБО.

У свою чергу, значна частина витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом (витрати на утримання відділу збуту, складів готової

продукції, адміністративно-господарські витрати тощо), не включалась до складу витрат у звіті про фінансові результати в періоді їх виникнення, а входила до собівартості запасів (незавершеного виробництва або готової продукції).

Згідно з принципом відповідності, такі витрати мали бути включені до складу операційних витрат

Прикладом невідповідності витрат і доходів були також прибутки та збитки минулих років, виявлені в поточному році. Їх включали до статті «Інші позареалізаційні доходи і витрати» форми № 2, що призводило до відображення в одному звіті доходів і витрат різних звітних періодів і умовності внаслідок цього величини чистого прибутку (збитку).

Згідно з МСБО 8, для уникнення такої ситуації на суми суттєвих помилок минулих звітних періодів, виявлені в поточному звітному періоді, слід коригувати сальдо нерозподіленого прибутку на початок року.

Правдиве подання інформації в звітності, згідно з МСБО, значною мірою забезпечується завдяки вибору та застосуванню відповідної облікової політики.

Українські підприємства практично були позбавлені можливості вибору, оскільки вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні надавали підприємству можливість обирати лише:

- метод нарахування зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- порядок відображення вартості товарів у балансі оптових баз торгівлі, постачання та збуту;
- резервування окремих витрат (на відпустки, виплату винагороди за вислугу років працівникам тощо) за рахунок собівартості.

При цьому відповідно до Положення № 250 підприємство має забезпечити незмінність впродовж поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна.

Однак МСБО не тільки вимагають послідовності застосування методів обліку протягом одного року, а й жорстко не пов'язують можливість зміни облікової політики з початком нового облікового періоду.

Досить спрощено в Положенні № 250 трактувалася вимога формування повної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, оскільки вона обмежувалась повнотою ві-

дображення в обліку за звітний період усіх господарських операцій, проведених у зазначений час, та результатів інвентаризації майна і зобов'язань.

Згідно з МСБО інформація у звітності має бути повною в межах суттєвості та витрат, пов'язаних з її отриманням. При цьому важливо надати користувачам інформацію не тільки про операції, що мали місце протягом звітного періоду, а й про важливі події після дати балансу та угоди, що вплинуть на фінансове становище підприємства в майбутньому.

Суто формальною та обмеженою була вимога в звітах українських підприємств щодо зіставності інформації.

У звіті про фінансові результати (форма № 2) взагалі не було передбачено наведення інформації за попередній звітний період.

Щодо балансу (форма № 1), то для порівняння даних його статей на початок і кінець року номенклатура статей затвердженого балансу на початок року мала бути приведена у відповідність з номенклатурою та групуванням розділів і статей, встановлені для балансу на кінець року.

Однак при цьому не вимагалася і не дотримувалася зіставність методології формування показників звітності за звітний та попередній періоди.

Внаслідок невідповідності звітності українських підприємств потребам інвесторів, кредиторів і менеджерів її трансформація у звітність, яка відповідає вимогам МСБО, залишалась актуальною проблемою [49].

Законодавчо закріплені принципи нової системи бухгалтерського обліку в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», який було прийнято Верховною Радою 16 липня 1999 року. Цей Закон:

- 1) законодавчо закріпив права усіх груп користувачів на отримання достовірної інформації про діяльність підприємства шляхом ведення бухгалтерського обліку і складання звітності згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які не можуть суперечити міжнародним стандартам;
- 2) визначив суб'єкти регламентації бухгалтерського обліку;
- 3) установив основоположні вимоги до обліку і звітності.

Отже, після шести років дискусій і протистояння Закон було прийнято, що стало результатом «багатопланової роботи і взаємо-

дії законодавчої і виконавчої гілок влади, наукових кіл і об'єднань бухгалтерів ...» [269, с. 7].

Одним з важливих завдань реформи обліку було створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка мала забезпечити необхідною інформацією користувачів, передусім інвесторів.

Розробку проектів положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні ще в 1997 р. розпочала Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ).

Після створення восени 1997 р. Методологічної ради з бухгалтерського обліку проекти розроблених П(с)БО були передані на розгляд цьому дорадчому органу.

Обговорення проектів П(с)БО проходило в атмосфері гострих дискусій, які точилися, зокрема, щодо нових термінів та підходів до обліку, передбачених Міжнародними стандартами.

Але члени Методради змогли знайти компромісні рішення. В результаті до кінця 1999 р. було схвалено Методрадою і затверджено Міністерством фінансів 12 першочергових П(с)БО, які набрали чинності з 1 січня 2000 р.

Паралельно з проектами П(с)БО тривало обговорення проекту нового плану рахунків бухгалтерського обліку.

Первісна концепція плану рахунків [202], подана на розгляд Методради д.е.н. В. Швецом 7 жовтня 1998 р., в подальшому зазнала суттєвих змін і в остаточному вигляді Проект Плану рахунків було схвалено на засіданні Методради 12 травня 1999 р. [279].

Як бачимо з табл. 2.6, головні відмінності в структурі первісного і остаточного Планів рахунків пов'язані з підходом до групування рахунків запасів. В остаточному проекті рахунки готової продукції, незавершеного виробництва і товарів було відокремлено від рахунків витрат і об'єднано разом з рахунками виробничих запасів в окремий клас «Запаси». Це дозволило максимально наблизити структуру Плану рахунків до структури балансів і звіту про фінансові результати.

З метою активізації організаційно-методичної роботи з виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів Міністерство фінансів України за участю членів Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України за дорученням Кабінету Міністрів України 13 жовтня 1999 р. провело нараду-семінар «Ре-

формування бухгалтерського обліку в Україні» з відповідальними працівниками міністерств, комітетів, відомств та інших органів центральної виконавчої влади. Учасники наради-семінару, зокрема, визнали, що «з метою якісного і зрозумілого застосування Плану рахунків доцільно його запровадження здійснювати підприємствами у будь-який підготовлений для цього період у 2000 році» [191].

Таблиця 2.6. Порівняння структури первісного та остаточного проєктів плану рахунків

Проект станом на 07.10.1998	Проект станом на 12.05.1999
Клас 0. Довгострокові активи. Клас 1. Виробничі запаси. Клас 2. Витрати за видами діяльності (внутрішньогосподарський облік). Клас 3. Витрати діяльності за елементами. Клас 4. Готова продукція, товари: собівартість, реалізація, фінансові та інші витрати. Клас 5. Грошові кошти, дебітори та інші активи. Клас 6. Короткотермінові зобов'язання. Клас 7. Довготермінові зобов'язання. Клас 8. Доходи і результати діяльності. Клас 9. Власний капітал. Клас 10. Позабалансові рахунки.	Розділ I. Балансові рахунки Клас 1. Необоротні активи. Клас 2. Запаси. Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи. Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань. Клас 5. Довгострокові зобов'язання. Клас 6. Поточні зобов'язання. Клас 7. Доходи і результати діяльності. Клас 8. Витрати за елементами. Клас 9. Витрати діяльності Розділ II. Позабалансові рахунки Клас 0. Позабалансові рахунки.

В результаті попри всі труднощі і проблеми, пов'язані з розробкою та запровадженням П(с)БО і Нового плану рахунків, навіть затяті критики реформування бухгалтерського обліку були змушені визнати, що «...команда, сформована заслуженим економістом України, доцентом В.М. Пархоменком, блискавично виконала свою функцію щодо розробки нового Плану рахунків і національних стандартів обліку та доведення їх до підприємств» [25, с. 118–119].

З 1 січня 2000 р. розпочалася нова епоха в українському бухгалтерському обліку, оскільки саме з цієї дати набули чинності: Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, а також 13 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Крім того упродовж 2000 року були затверджені ще 7 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(с)БО 7, 11, 12, 14, 17, 21, 25).

Хід і проблеми реформування бухгалтерського обліку в Україні активно обговорювались на науково-практичних конференціях.

Рекомендації [285], прийняті за підсумками роботи конференцій, свідчили про підтримку з боку науковців заходів, передбачених Програмою реформування системи бухгалтерського обліку і, зокрема, запровадження П(с)БО.

Водночас на конференціях і сторінках фахових видань були висловлені критичні зауваження щодо окремих П(с)БО, плану рахунків, термінології тощо. Активними критиками П(с)БО і нового плану рахунків були, зокрема, О. Бородкін, М. Білуха, Н. Горицька, Р. Грачова, О. Кірш та ін.

Та найбільш негативну оцінку процесу реформування бухгалтерського обліку дав Ф. Бутинець. На його думку, наслідки реформування катастрофічні: «Втратили облік і контроль за збереженням майна власника, не маємо інформації і для потреб управління, знищили основу обліку» [25, с. 326].

Цю точку зору поділяли М. Білуха [14, с. 13] та О. Бородкін [21, с. 63]. Але такі категоричні висновки не були підтверджені фактами і не знайшли широкої підтримки.

У 2001 р. було зроблено подальші кроки щодо спрощення бухгалтерського обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва.

У лютому 2001 р. було внесено зміни до П(с)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», спрямовані на спрощення звіту про фінансові результати суб'єкта малого підприємництва (ф. № 2-М).

З урахуванням цього наказом Мінфіна України від 19.04.01 р. № 186 було затверджено спрощений план рахунків бухгалтерського обліку. Цей план рахунків містив лише 25 синтетичних рахунків і передбачав три варіанти спрощеного обліку витрат. Тому дуже дивним є твердження, що аптеки і магазини в Україні працюють за Міжнародними стандартами фінансової звітності [25, с. 411].

В 2001 р. також були затверджені П(с)БО: 18 «Будівельні контракти», 13 «Фінансові інструменти», 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» і 24 «Прибуток на акцію».

Отже, станом на кінець 2001 р. було затверджено 24 першочергових положень (стандартів), що дозволяє вважати виконаним План заходів щодо запровадження першочергових національних П(с)БО.

З метою подальшої інтеграції фондового ринку України в міжнародну систему Постановою Кабінету Міністрів України від 14 серпня

2001 р. № 1046 «Про затвердження Заходів щодо реалізації Основних напрямів розвитку фондового ринку на 2001–2005 роки» були передбачені, зокрема, заходи наведені в табл. 2.7.

Таблиця 2.7. Заходи щодо реалізації Основних напрямів розвитку фондового ринку (витяг)

Захід	Виконавці	Термін виконання, роки
Внести зміни до положень (стандартів) бухгалтерського обліку щодо приведення їх у відповідність з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, зокрема, для підприємств, цінні папери яких допущені до торгівлі на організаційно оформлених ринках	Мінфін, Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів (за згодою)	2003
Запровадити міжнародні стандарти бухгалтерського обліку емітентами, цінні папери яких допущені до торгівлі на організаційно оформлених ринках, професійними учасниками фондового ринку, інститутами спільного інвестування	Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку	2003

4 жовтня 2002 р. в Міністерстві фінансів України за ініціативи Міністра І.Юшко відбулося засідання круглого столу з обговорення питань застосування та вдосконалення П(с)БО та розкриття фінансової звітності підприємств і організацій [146].

У засіданні взяли участь представники міністерств, відомств, наукових установ та вищих навчальних закладів, Агентства США з міжнародного розвитку (USAID), представництва Європейської Комісії в Україні, об'єднань підприємств і громадян, члени Методради з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України.

За результатами обговорення було прийнято Меморандум [205], у якому констатується запровадження в облікову політику підприємств України основних принципів, методів та оцінок за МСФЗ, зазначається необхідність диференційованих вимог щодо обсягу розкриття інформації у фінансовій звітності для різних груп підприємств, створення оптимальної моделі взаємозв'язку системи оподаткування і бухгалтерського обліку, вдосконалення діючих П(с) БО та розробки пропозицій щодо сертифікації головних бухгалтерів підприємств, які залучають кошти фізичних і юридичних осіб.

На виконання Указу Президента України від 21 березня 2002 р. № 280 «Про заходи щодо розвитку корпоративного управління в ак-

ціонерних товариствах», Кабінет Міністрів України Розпорядженням від 18.01.03 № 25-р затвердив заходи щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах, які, зокрема, передбачали запровадження міжнародних стандартів та сертифікацію бухгалтерів АТ (табл. 2.8)

Таблиця 2.8. Заходи щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах (витяг)

Захід		Виконавці	Термін виконання, роки
<i>Удосконалення системи розкриття інформації про діяльність акціонерних товариств</i>			
13	Запровадити міжнародні стандарти розкриття інформації, встановлені Міжнародною організацією комісій з цінних паперів (IOSCO)	Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Мінфін, Національний банк, Аудиторська палата, Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів	2004
14	Забезпечити перехід акціонерних товариств на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, встановлені Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS)	Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Мінфін, Національний банк, Державна податкова адміністрація, Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів, Аудиторська палата	2004–2005
15	Запровадити міжнародні стандарти аудиту, встановлені Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC)	Спілка аудиторів, Аудиторська палата, Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів	2004–2005
<i>Створення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів, інформування населення з питань корпоративного управління в акціонерних товариствах</i>			
30	Забезпечити підготовку та сертифікацію бухгалтерів акціонерних товариств відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Мінфін, Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів	2003–2004

З урахуванням цього, Міністерством фінансів України разом із Мінюстом, Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, НБУ та Держкомстатом на виконання Плану заходів з підвищення якості управління державним сектором економіки, затвердженого Прем'єр-міністром України 13 травня 2003 р. № 11579, було підготовлено законопроект «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цим

законопроектом було передбачено, зокрема, що «фінансова та консолідована звітність, що підлягають оприлюдненню, складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності» [166].

Отже, в 2001–2003 рр., заходи уряду в галузі бухгалтерського обліку та звітності були спрямовані на подальше наближення українського законодавства до законодавства ЄС і положень Міжнародних стандартів фінансової звітності, а також підвищення вимог до кваліфікації бухгалтерів.

Поряд з тим у цей період тривала критика з боку окремих вчених, які першопричиною недоліків реформи бухгалтерського обліку вважали відсутність її наукового обґрунтування та належного фінансування.

М. Кужельний з цього приводу зазначає, що слід було ще з 1992 р., зразу після набуття чинності Указу Президента України від 23 травня 1992 р., виділити власні кошти та спрямувати цільові кошти міжнародної допомоги на цю надвідповідальну і важливу роботу і на госпдоговірних умовах приступити до її виконання. Розробку положень (стандартів) та інших нормативних документів бухгалтерського обліку здійснили б найбільш досвідчені, висококваліфіковані фахівці – доктори та кандидати наук. Це дало б змогу виграти час, розробити якісні нормативні документи і давно затвердити перехід на удосконалену систему бухгалтерського обліку з урахуванням міжнародних стандартів [173, с. 14].

М. Білуха вважає, що для проведення такої наукомісткої роботи потрібно було залучити науково-дослідну установу з провідних науковців за профілем бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту, затвердити програму робіт на термін не менше двох років. Після розробки стандартів, планів рахунків бухгалтерського обліку, а також інструкцій, положень до їх застосування з урахуванням галузевих особливостей діяльності слід було провести експериментальне впровадження, за результатами якого розробник (науково-дослідна організація) мав доопрацювати всі нормативно-методичні документи і подати на затвердження керівництву Міністерства фінансів України. На жаль, цього не сталося, тому затверджена Міністерством нормативно-методична документація з реформи бухгалтерського обліку виявилася невисокої якості, про що свідчать систематичні зміни і доповнення, які вносить до неї Міністерство фінансів України [14, с. 14].

Дійсно, як свідчать дані, наведені в Додатку 5, зміни до П(с) БО та/або Плану рахунків вносились у середньому 2–3 рази на рік. Але такі зміни і доповнення зумовлені не тільки та не стільки помилками, а й необхідністю уточнення або деталізації окремих положень, змінами в законодавстві України та Міжнародних стандартах. Подібні зміни вносились до нормативних документів щодо регламентування обліку в банках України після їх введення в дію в 1998 р., продовжують вноситися зміни до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Тому навряд чи провідним вченим і науковим організаціям вдалося б розробити «ідеальні» документи.

Вказуючи на це, В. Ластовецький пише: «Здійснити таку глибоку за змістом реформу бухгалтерського обліку без окремих «білих плям» і упушень практично неможливо. Навіть за умов тривалої розробки заходів реформи бухгалтерського обліку з залученням наукових установ, мабуть, не вдалося б врахувати всі без винятку особливості [185, с. 35].

Отже, реформування бухгалтерського обліку в Україні викликає неоднозначну оцінку фахівців, що, на думку Є.В. Мниха [219], стримує процес прогресивних змін або надає їм спотвореної форми. Справедливість висновку Є.В. Мниха підтверджують непослідовні кроки реформування бухгалтерського обліку в 2004–2007 р.

Стратегічні напрями удосконалення бухгалтерського обліку в Україні, схвалені на засіданні Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України (протокол № 95 від 25 травня 2004 р.) містили декларацію щодо удосконалення П(с)БО з урахуванням діючого в Україні законодавства і міжнародних стандартів фінансової звітності. Внаслідок цього розбіжності між нормами законодавства і положеннями МСФЗ призвели до різновекторних напрямів реформування бухгалтерського обліку.

З одного боку, в 2005–2007 р. були затверджені П(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» (наказ № 412 від 19.05.05), П(с)БО 30 «Біологічні активи» (наказ № 790 від 18.11.05); П(с)БО 31 «Фінансові витрати», які сприяли подальшій гармонізації П(с)БО з МСФЗ. З іншого боку, затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку № 1213 від 19.12.2006 р. фактично призвело до порушенням статей 1 і 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову

звітність в Україні», якими передбачено, що національні положення (стандарти) не мають суперечити міжнародним стандартам, а операції слід обліковувати відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми [217].

З метою створення сприятливих умов для активізації та розвитку інвестиційної діяльності, усунення перешкод у її здійсненні та з урахуванням результатів VII засідання Консультативної ради з питань іноземних інвестицій в Україні «Створення передумов для інвестиційного прориву в Україні» Указом Президента України від 10 квітня 2006 р. № 300/2006 було затверджено План першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності [277]. Пунктом 18 цього Плана передбачено забезпечити в установленому порядку внесення змін до актів законодавства щодо запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності для:

- небанківських фінансових установ – протягом 2006 р. (Міністерство фінансів України за участю Національного банку України, Міністерство економіки України, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Міністерство юстиції України);
- інших суб'єктів господарювання – до 2008 р. (Міністерство фінансів України за участю Національного банку України, Міністерство економіки України, Міністерство юстиції України).

Всупереч зазначеному Указу Президента України, згідно з Проектом Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань бухгалтерського обліку» [278], підготовленого Міністерством фінансів України, вимога щодо подання та оприлюднення фінансової звітності за міжнародними стандартами стосується лише підприємств – емітентів цінних паперів, що перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку.

Отже, Міністерство фінансів України по суті ігнорує курс на запровадження МСФЗ, визначений Президентом України, і реалізує ідеї вчених, які вважають рішення стосовно прямого запровадження МСФЗ недоцільним і науково необґрунтованим [195, с. 68].

У зв'язку з цим заслуговує на увагу пропозиція вітчизняних вчених, зокрема Ф.Ф. Бутинця, Є.В. Мниха, М.С. Пушкаря [25, 219, 281], щодо необхідності розробити концепцію розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Проте лише М.С. Пушкар запропонував структуру та зміст такої концепції [281, с.144]. Запропонований М. Пушкарем перелік питань важливий для побудови концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні, але не вичерпаний. Тому питання структури та змісту цієї концепції потребують подальшого обговорення. Розробка концепції, на наш погляд, передбачає передусім аналіз існуючого стану бухгалтерського обліку та вибір перспективної парадигми.

2.2. Сутність трансформації та ідентифікація сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні

Серед вітчизняних учених існують різні, часом полярні думки щодо реформування бухгалтерського обліку в Україні.

Зокрема Ф.Ф. Бутинець вважає, що «... за тривалий час псевдо-реформ обліку Україна практично втратила колишній бухгалтерський облік, кадри, які розуміли значення і роль теорії та практики обліку, його сутність і функції в частині збереження майна власника, надання інформації для управління, правильності обчислення фінансового результату діяльності» [25, с. 111].

Іншої точки зору дотримується В.Ластовецький, який констатує, що реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів в основному відбулося. Основним позитивом автор вважає те, що національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку не є копіями МСБО, а враховують особливості та позитивні надбання радянського періоду [185, с. 35].

Цю позицію розділяє В.Б. Моссаковський: «Розглядаючи систему обліку, яка складається в Україні останніми роками, слід зазначити, що в ній певною мірою використано засади, які застосовувалися ще в СРСР, у поєднанні з тими, що притаманні міжнародній практиці, зокрема, закріплені в міжнародних стандартах.

Тим самим створюються передумови для успішного розвитку в Україні такої системи обліку, яка відповідала б найвищим світовим вимогам» [225, с. 11].

Такі розбіжності в поглядах на реформування бухгалтерського обліку в Україні певною мірою зумовлені відсутністю всебічного дослідження сутності та результатів трансформації вітчизняної системи бухгалтерського обліку. Ідентифікація сучасного бухгалтерського обліку в Україні вимагає розуміння змісту системи

бухгалтерського обліку та її належності до певної класифікаційної групи.

У вітчизняній літературі [29, 281, 364] з бухгалтерського обліку систему звичайно розглядають у кібернетичному або філософському аспектах. Одним з найбільш розповсюджених є таке визначення: «Система – це така сукупність об'єктів, яка в результаті їх об'єднання набуває нових властивостей, відмінних від властивостей кожного з окремих об'єктів» [281, с. 37].

Виходячи з цього, Ф.Ф. Бутинець і Л.Л. Горецька вважають, що бухгалтерський облік – це система інформації про стан та рух ресурсів підприємства і про характер і результати господарської діяльності, що відображає і узагальнює господарські операції в єдиному грошовому вимірнику [30, с. 16].

В.Ф. Палій і Я.В. Соколов визначають бухгалтерський облік як складну систему, яка має три рівні: методичний, технічний та організаційний [261, с. 6].

На думку В.І. Ткача і М.В. Ткача, системою бухгалтерського обліку є певний логічний комплекс, сформований на основі плану рахунків заданої оптики (виробничої, доходної, прибуткової, витратної), який узагальнює процеси виробництва, постачання і реалізації, що вирішує чітко визначену мету на мікро- і макрорівні та забезпечує управління підприємством і його центрами відповідальності на основі реалізації тактичних і стратегічних рішень [317, с. 8].

М.С. Пушкар вважає, що бухгалтерський облік як система являє собою сукупність елементів певної форми і змісту, які взаємно пов'язані між собою і об'єднані регулярною взаємодією.

До елементів цієї системи він відносить носії інформації, рахунки, подвійний запис, оцінку господарських фактів, калькуляцію, інвентаризацію, бухгалтерський баланс, звітність, реєстри бухгалтерського обліку, форми обліку, спосіб обробки інформації [281, с. 42].

Ю.А. Кузьминський визначає систему бухгалтерського обліку як методи та методику їх застосування, форми, за якими він ведеться [177, с. 11].

Схожі визначення системи бухгалтерського обліку присутні в зарубіжній літературі [325, 369, 409].

Не дивлячись на розбіжності в наведених визначеннях, більшість авторів розглядають бухгалтерський облік як складну, цілісну, відкриту інформаційну систему, яка є складовою інформаційної системи підприємства.

При цьому окремі автори вважають, що національна система бухгалтерського обліку складається із системи бухгалтерського обліку та системи регламентації бухгалтерського обліку [273, с. 116].

Ю.А. Кузьминський виступає проти такого підходу, оскільки нормативно-правове забезпечення регламентує організацію та ведення обліку «зверху», на державному рівні і не може вплинути на саму сутність бухгалтерського обліку [177, с. 8].

Якщо прийняти таку точку зору, то слід визнати ідентичність систем бухгалтерського обліку різних країн, оскільки всі країни застосовують подвійний запис, рахунки, баланс тощо.

Але відмінності між національними системами бухгалтерського обліку якраз і зумовлені відмінностями в регламентації бухгалтерського обліку з боку уряду або уповноважених ним органів.

Тому слід визнати, що національна система бухгалтерського обліку складається з керуючої та керованої підсистем.

Але не можна погодитися, що бухгалтерський облік є підсистемою одразу двох різнопланових, але одноприродних систем: регулювання (раніше – управління) народним господарством окремої країни та системи управління окремим підприємством [273, с. 115].

У дійсності на рівні підприємства також можна виділити керуючу та керовану підсистеми бухгалтерського обліку.

Отже, на рівні країни керуюча підсистема бухгалтерського обліку визначає організацію та методологію бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання.

У свою чергу, кожний суб'єкт господарювання, виходячи з норм законодавства і в межах визначених ним повноважень, організує свою систему бухгалтерського обліку.

Виходячи з цього, національна система бухгалтерського обліку може бути представлена як розподіл повноважень щодо регламентації бухгалтерського обліку (рис. 2.2).

В економічній літературі [15, 171, 231] серед чинників, які зумовлюють відмінності національних систем бухгалтерського обліку, звичайно виділяють такі:

- тип користувачів звітності, що оприлюднюється;
- ступінь деталізації в законах або стандартах;
- важливість податкових правил для оцінювання статей;
- обачність щодо оцінювання статей;
- суворість щодо застосування історичної собівартості;
- практика консолідації;

- здатність створювати резерви для забезпечення майбутніх витрат;
- однаковість правил, що застосовуються компаніями.

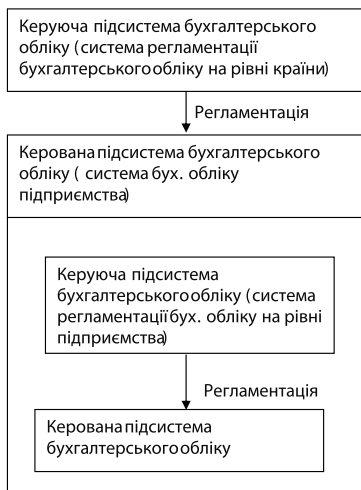


Рис. 2.2. Структура національної системи бухгалтерського обліку

З урахуванням цього, в 70–80-х роках минулого століття значна увага вчених була приділена класифікації систем бухгалтерського обліку.

При цьому застосовувалися два підходи до класифікації систем бухгалтерського обліку: дедуктивний та індуктивний [388, 455, 460].

Дедуктивний підхід базується на судженні окремих авторів.

Першу таку класифікацію систем бухгалтерського обліку запропонував Г.Р. Хетфілд, який ще в 1911 р., відмічав схожість обліку в США і Великої Британії та спільні риси французької й німецької систем обліку.

У його статті, перевиданої в 1966 р. [413], описані три типи систем бухгалтерського обліку: британо-американська, континентальна та південноамериканська.

У 1967 р. Г. Мюллер [439] поділив системи бухгалтерського обліку на чотири типи: макроекономічні (Швеція), мікроекономічні (Нідерланди), уніфіковані (Франція, Німеччина), незалежних дисциплін (США, Велика Британія).

Пізніше Г. Мюллер розробив альтернативну класифікацію, що базується на чотирьох характеристиках економічного і культурного

середовища країни: стадії економічного розвитку, складності бізнесу, політичних переконань та правової системи.

Виходячи з цих ознак, Г. Мюллер виділив десять груп систем обліку [440]:

1. США/Канада/Нідерланди.
2. Британська Співдружність (крім Канади).
3. Німеччина та Японія.
4. Континентальна Європа (крім Німеччини, Нідерландів та Скандинавії).
5. Скандинавія.
6. Мексика та Ізраїль.
7. Південна Америка.
8. Країни Близького та Далекого Сходу, що розвиваються.
9. Африка (крім ПАР).
10. Комуністичні держави.

У подальшому отримали розвиток багатомірні та ієрархічні класифікації систем бухгалтерського обліку.

Ідею багатомірної класифікації використала Американська Асоціація бухгалтерського обліку (American Accounting Association – AAA), яка в 1977 р. розробила морфологію систем обліку.

Ця морфологія являє собою матрицю, яка містить 8 параметрів, що визначають вплив на системи обліку. Кожен з цих параметрів потім був описаний у розрізі п'яти типів природи держави (табл. 2.9).

Перевагою такого підходу є комплексна характеристика, яка дозволяє ідентифікувати систему бухгалтерського обліку, виходячи з основних параметрів, які визначають її. Наприклад, система бухгалтерського обліку Великої Британії може бути описана як $P_1^5 P_2^2 P_3^5 P_4^1 P_5^4 P_6^4 P_{74}^4 P_8^4$.

Оскільки бухгалтерський облік є важливою складовою культури суспільства, С. Грей запропонував класифікацію, що ґрунтується на взаємозв'язку обліку та культури [412].

В основу цієї класифікації покладено дослідження впливу культури на бізнес, яке було здійснено Інститутом досліджень міжнародного культурного співробітництва під керівництвом Г. Хофстеде.

Дослідження Г. Хофстеде [416] дозволило виділити чотири основні критерії, які впливають на організацію бізнесу: індивідуалізм/колективізм, відстань влади, уникнення невизначеності та мужність/жіночість.

Перший критерій визначає ступінь незалежності, що зберігається між членами суспільства («Я» чи «Ми»).

Відстань влади відображає ступінь готовності членів суспільства жити в умовах нерівного розподілу влади між інститутами (сім'я, школа) та організаціями (компанія, фірма) та всередині них.

Уникнення невизначеності характеризує ступінь відчуття дискомфорту членами суспільства в умовах невизначеності або неопізнаності.

Критерій мужність/жіночність визначає шлях, яким суспільство розподіляє соціальні ролі між статями. Крос-культурний аналіз дозволив визначити числові величини для сорока країн світу, які стали основою для подальших висновків про вплив культурних відмінностей.

Виходячи з цього, країни було поділено на десять груп:

- латинські високорозвинуті (Бельгія, Франція, Аргентина, Бразилія, Іспанія, Італія);
- латинські слаборозвинуті (Колумбія, Еквадор, Мексика, Венесуела, Коста-Рика, Чилі, Гватемала, Панама, Перу, Португалія, Сальвадор, Уругвай);
- азійські високорозвинуті (Японія);
- африканські (Східна і Західна Африка);
- азійські слаборозвинуті (Індонезія, Пакистан, Тайвань, Індія, Малайзія, Філіппіни);
- Близького Сходу (арабські країни, Греція, Іран, Туреччина, Югославія);
- азійські колоніальні (Гонконг, Сингапур);
- германські (Австрія, Німеччина, Швейцарія, Ізраїль);
- англо-американські (Австралія, Канада, Ірландія, Нова Зеландія, Велика Британія, США, ПАР);
- скандинавські (Данія, Фінляндія, Норвегія, Швеція, Нідерланди).

С. Грей дійшов висновку, що ці культурні ознаки впливають насамперед на такі елементи системи бухгалтерського обліку, як регулювання та міра уніфікації, принципи оцінювання активів і прибутку та міра розкриття інформації (рис. 2.3).

Розроблена С. Греєм матриця [455, с. 49] свідчить, що індивідуалізм, незначна дистанція влади та слабе уникнення невизначеності позитивно впливають на професіоналізм, гнучкість, оптимізм та прозорість.

Таблиця 2.9. Морфологія систем бухгалтерського обліку, запропонована Американською асоціацією бухгалтерського обліку [371]

Параметр	Природа держави				
	1	2	3	4	5
P ₁ Політична система	Традиційна олігархія	Тоталітарна олігархія	Модернізована олігархія	Олікуńska демократія	Політична демократія
P ₂ Економічна система	Традиційна	Ринок	Плановий ринок	План	–
P ₃ Стадія економічного розвитку	Традиційне суспільство	Стадія, що передуює зростанню	Зростання	Просування до зрілості	Масове споживання
P ₄ Мета фінансової звітності	Інвестиційні рішення	Оцінка менеджменту	Соціальна оцінка	Сектор планування та контролю	Цілі національної політики
P ₅ Джерело/ повноваження стандартів	Виконавче рішення	Правова дія	Державна адміністративна одиниця	Консорціум державно-приватний	Приватний орган
P ₆ Навчальні тренінги та ліцензування	Неформальне державне	Формальне державне	Неформальне приватне	Формальне приватне	–
P ₇ Забезпечення дотримання етичних норм	Виконавче	Державна адміністративна одиниця	Правове	Приватне	–
P ₈ Клієнт	Уряд	Держава	Державні підприємства	Недержавні підприємства	–

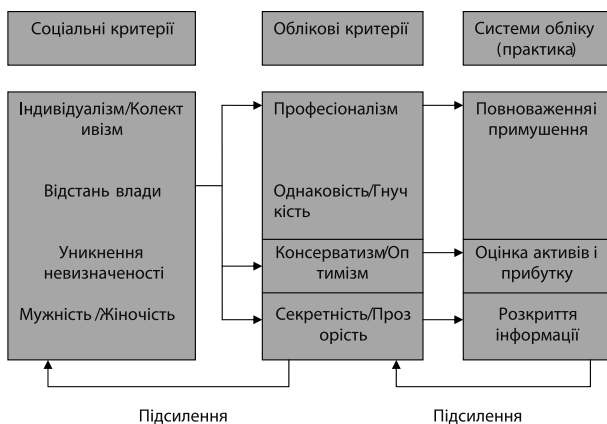


Рис. 2.3. Зв'язок культури та системи обліку [455, с. 50]

В свою чергу існує тісний зв'язок між колективізмом, значною дистанцією влади і значним уникненням невизначеності та державним контролем, однаковістю, консерватизмом і секретністю.

Виходячи з цього, С. Грей визначив місце культурних груп Хофстеде у системі координат відповідних «облікових критеріїв» (рис. 2.4, 2.5).

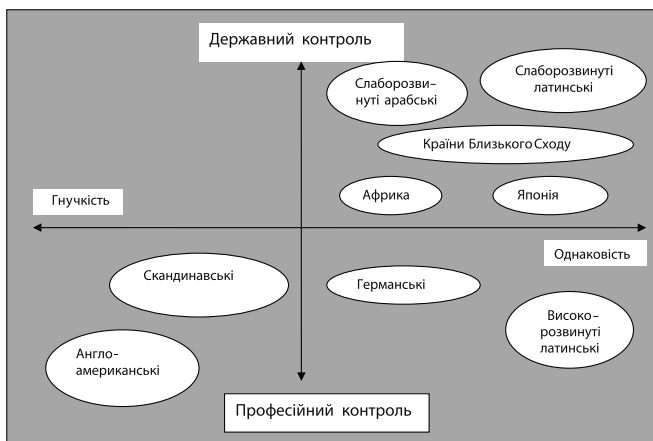


Рис. 2.4. Системи обліку: повноваження та примушення [412, с. 12]

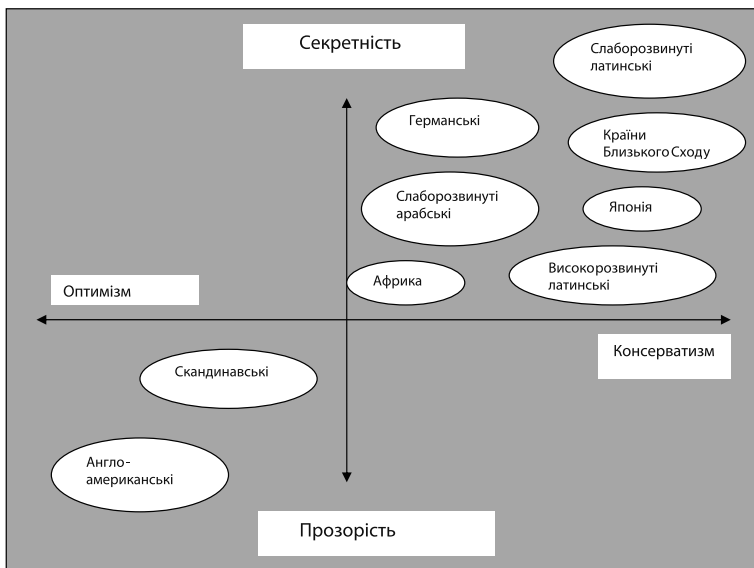


Рис. 2.5. Системи обліку: оцінка і розкриття [412, с. 13]

К. Ноубс запропонував ієрархічну класифікацію, яка ґрунтується на вивчені практики оцінювання лістингових компаній чотирнадцяти розвинутих країн (рис. 2.6).

Наведена класифікація, з одного боку, впливає з класифікації Г. Мюллера, а з іншого, акцентує увагу на розбіжностях у системі права.

В.І. Ткач і М.В. Ткач як самостійні виділяють системи бухгалтерського обліку держав Східної Європи, ЄС, англосаксонську, французьку, африканської бухгалтерської ради, ООН та міжнародного комітету стандартизації обліку ОЕСР [317, с. 10].

Критерії такої класифікації для французької, африканської та ЄС збігаються. Систем обліку ООН і ОЕСР немає, оскільки йдеться лише про окремі рекомендації. В результаті ця класифікація трансформується в три системи: континентальну, англосаксонську та держав Східної Європи.

Індуктивний підхід до класифікації систем бухгалтерського обліку передбачає емпіричне дослідження певного масиву статистичної інформації.

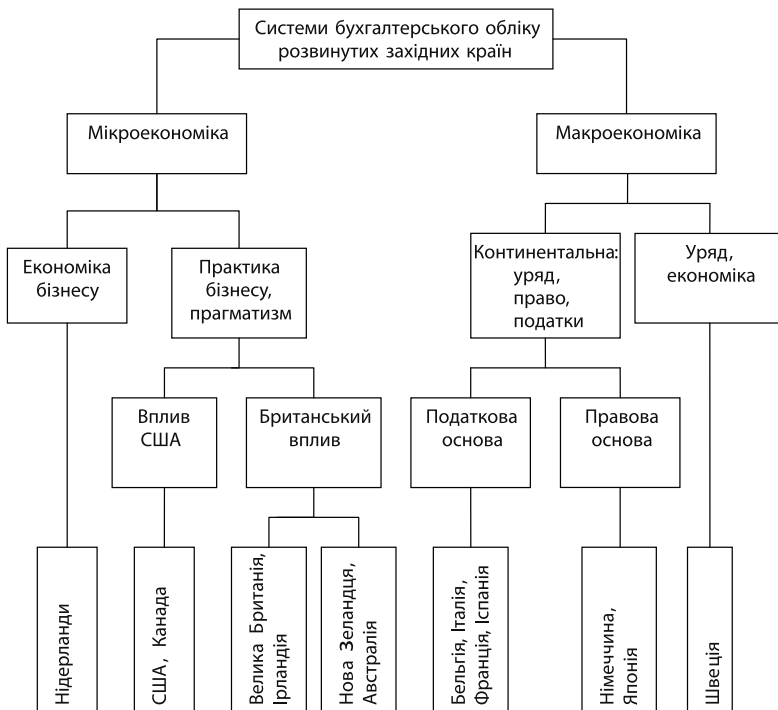


Рис. 2.6. Ієрархічна класифікація систем бухгалтерського обліку [444].

В якості такого масиву часто використовують результати дослідження Price Waterhouse International [452].

Зокрема, Р. Найр і В. Франк [441], виходячи з результатів зазначеного дослідження, дійшли висновку щодо необхідності відокремлення практики оцінювання та практики розкриття інформації, які по-різному впливають на класифікацію.

Спираючись на практику оцінювання статей фінансової звітності, автори виділяють чотири системи бухгалтерського обліку: британської співдружності, латиноамериканську, континентальну європейську та США.

Т.С. Дупнік і С.Б. Солтер [400] здійснили класифікацію практики бухгалтерського обліку п'ятдесяти країн на основі досліджень експертів цих країн.

Завдяки цьому вони отримали два шести- та дев'ятикластерне групування, яке в цілому узгоджується з підходом Ч. Ноубса (мікро- та макрокласи) та дослідженням Р. Найр і В. Франка.

Це підтверджує висновок Ф.Д.С. Чоя, К.Е. Фрост і Г.К. Мііка про те, що, не дивлячись на суттєву відмінність, результати дедуктивного та індуктивного підходів до класифікації систем бухгалтерського обліку в цілому узгоджені [388, с. 49].

Практичне застосування розглянутих класифікацій для ідентифікації сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні ускладнюється внаслідок довільності, ретроспективності та обмеження сфери цих класифікацій.

Довільність класифікацій зумовлена відсутністю чіткого критерію (основи) віднесення об'єктів дослідження до певних груп. Тому ці класифікації не можна визнати власне класифікаціями в науковому сенсі.

Ретроспективність класифікацій пов'язана з тим, що вони були побудовані 15–20 років тому й не враховують тих трансформацій національних систем бухгалтерського обліку, що відбулися останніми десятиріччями.

Наприклад, виділена Г. Мюллером система бухгалтерського обліку комуністичних держав по суті вже не існує. В свою чергу, гармонізація фінансової звітності в ЄС призвела до послаблення зв'язку між фінансовою та податковою звітністю.

Обмеженість класифікацій К. Ноубса лише розвинутими країнами не дозволяє застосовувати їх до країн, що розвиваються. У зв'язку з цим Т. Кук і Р.Уоллас [391] вважають, що системи бухгалтерського обліку розвинутих країн і країн, що розвиваються, слід класифікувати окремо.

Морфологія систем бухгалтерського обліку (табл. 2.10) дозволяє описати сучасну вітчизняну систему обліку як $P_1^3 P_2^3 P_3 P_4^5 P_5^3 P_6^2 P_7^4 P_8^1$. Проте така типологія більше характеризує середовище, до якого належить система обліку, ніж елементи самої системи.

Підхід С. Грея до системи бухгалтерського обліку в Україні не застосувався, тому що з ідеологічних причин дослідження Г. Хофстеда не охоплювало СРСР.

Поряд з тим інтерес до культурних аспектів організації бізнесу зумовив спроби застосування методики Г. Хофстеде для української культури. Зокрема, А. Панченко провів таке дослідження на базі спільного українсько-американського підприємства з переробки

мінеральної сировини, яке розташоване в сільській місцевості на півдні України [263]. Результати, отримані А. Панченко, суттєво відрізняються від результатів дослідження, проведеного в 1999 р. під керівництвом І.В. Агеєвої [478].

Таблиця 2.10. Оцінка культурної орієнтації окремих країн

Країна	Індивідуалізм	Відстань влади	Уникнення невизначеності
Бразилія	38	69	76
Велика Британія	89	35	35
Італія	76	50	75
Нідерланди	80	38	53
Німеччина	67	35	65
Південна Корея	18	60	85
США	91	40	46
Франція	71	68	86
Швеція	71	31	29
Японія	46	54	92
Росія	23	77	98
Україна згідно з оцінками А. Панченко, І. Агеєвої	13 53	119 70	119 63
Середня	50	52	64

Водночас Н.В. Латова і Ю.В. Латов [186] відмічають, що результати І.В. Агеєвої досить близькі до російських. Проте дані табл. 2.10 свідчать, що українські та російські оцінки наближені лише за критерієм відстані влади. Але за цим критерієм вони знаходяться також на рівні Бразилії та Франції.

За критерієм уникнення невизначеності Україна близька до Німеччини, а за критерієм індивідуалізму має середнє значення.

На думку Н.В. Латової і Ю.В. Латова [186], російська ментальність досить далека від ментальності європейців і наближена до культурних цінностей країн Азії та Південної Америки.

Наведені дані свідчать, що український менталітет більше орієнтований на європейські цінності.

Проте наведені дані незіставні, оскільки дослідження Г. Хофстеде відносяться до 70-х років, а дані Росії та України – до 90-х років минулого століття.

У 1999 р. М.С. Пушкар [281], виходячи з характеристик основних шкіл бухгалтерського обліку, дійшов висновку про те, що облік України відноситься до континентальної моделі і являє собою поєднання елементів французької та німецької шкіл у пропорції: $\frac{2}{3} : \frac{1}{3}$.

Виходячи з цього, було здійснено прогноз, що в 2000–2010 рр. облік в Україні буде трансформуватись у напрямі континентальної, а після 2010 р. може поступово наближатися до англо-американської моделі [281, с. 195].

У 2005 р. О.М. Петрук, аналізуючи національну систему бухгалтерського обліку, стверджує про «імпортний» характер реформи, яка в основному орієнтує нас на американський досвід, що було закріплено де-юре в Законі України «Про бухгалтерський облік». Це, на його думку, є стратегічною помилкою, оскільки система бухгалтерського обліку в Україні історично сформувалась під впливом континентальної, насамперед німецької, облікової школи [273, с. 201].

Виходячи з цього, можна припустити, що трансформація бухгалтерського обліку в Україні відбувалось у напрямі наближення до англосаксонської системи, зразком для якої було обрано систему обліку США.

Підтвердження або спростування цієї гіпотези потребує детальнішого аналізу відмінностей між англосаксонською і континентальною системами обліку та сутності трансформації вітчизняного бухгалтерського обліку.

Хоча обидві ці системи ґрунтуються на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку, вони суттєво відрізняються, що зумовлено насамперед відмінностями в правовій системі, соціально-економічними факторами, історичними традиціями тощо (табл. 2.11).

Важливою відмінністю в методології бухгалтерського обліку є визначення фінансового результату діяльності підприємства.

Більшість промислових підприємств країн англосаксонської групи використовують інтегровану систему обліку, яка передбачає отримання інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів у межах однієї системи рахунків. Це досягається через «вмонтування» рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, внаслідок чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. Інтегрована система

обліку ґрунтується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, незавершеного виробництва та готової продукції відображаються на рахунках відповідних запасів.

Таблиця 2.11. Порівняльна характеристика систем бухгалтерського обліку

Ознака	Англосаксонська система	Континентально-європейська система
1. Правова основа	Загальне права	Римське право
2. Основа бухгалтерського обліку	Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку	Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку
3. Орієнтація бухгалтерського обліку	Інвестори	Держава (податки, статистика)
4. Регулювання бухгалтерського обліку	Недержавний орган регулювання	Державне регулювання
5. Форма звітності	Не уніфікована	Уніфікована
6. План рахунків	Децентралізований. Інтегрована система рахунків	Централізований. Двокругова система рахунків
7. Облік витрат і визначення фінансових результатів	Функціональний підхід на основі реалізації	Елементний підхід на змішаній основі

В основу виділення рахунків для обліку витрат підприємства в англосаксонській системі обліку покладено функціональну ознаку.

Для цього застосовуються рахунки «Виробництво», «Виробничі накладні витрати», «Витрати на збут» і «Загальні та адміністративні витрати». На перших двох рахунках відображаються витрати, пов'язані з виробництвом. Прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку «Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку «Виробничі накладні витрати».

Витрати підрозділів, які здійснюють невиробничі функції (управління, збут тощо), не включаються у виробничу собівартість продукції. Ці витрати списують на рахунок фінансових результатів у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Групування даних за статтями витрат, видами продукції та центрами відповідальності здійснюється через відповідну організацію аналітичного обліку.

Для континентальної (європейської) моделі обліку характерним є виділення двох автономних систем рахунків відповідно для цілей фінансового та управлінського обліку.

В системі рахунків фінансового обліку здійснюється періодичний облік запасів, витрати групуються за елементами (матеріали, зарплата, амортизація тощо), а доходи – за видами діяльності (основна, фінансова, надзвичайна), відображаються розрахунки з дебіторами та кредиторами, визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства.

Рахунки фінансового та управлінського обліку не кореспондують між собою. Взаємозв'язок між ними досягається за допомогою спеціальних (відображаючих) рахунків («Відображені запаси», «Відображені закупки», «Відображені витрати», тощо).

На ці рахунки внесистемно (без бухгалтерських записів) переносяться дані фінансового обліку про елементи витрат і запаси, які потім перегрупуються для цілей управлінського обліку.

Проведений аналіз [52] свідчить, що кожен з підходів має певні переваги та вади.

Англосаксонська модель простіша та послідовніша, оскільки ґрунтується на концепції реалізованої продукції. Такий підхід дозволяє визначити вартість окремих функцій бізнесу та оцінити якість управління ними.

Континентальна європейська модель складніша, оскільки комбінує обсяги реалізації та виробництва. Такий підхід дає можливість бачити та оцінити створення доданої вартості та її розподіл між споживачами (працівниками, кредиторами, державою та власниками підприємства).

До 2000 р. українська система не застосовувала жодного з розглянутих підходів і не мала будь-якої концепції побудови. Більше того, після 01.07.97 р. українська система бухгалтерського обліку перетворилась на податково-бухгалтерський сурогат, оскільки, на відміну від витрат і доходів, бухгалтерський облік основних засобів жорстко прив'язаний до податкового законодавства.

Між тим, система рахунків і формат звіту про фінансової результати в Україні більше наближені до «англосаксонської» моделі.

Але в українській системі функціональний принцип застосований не послідовно. Передусім значна частина загальних і адміністративних (загальногосподарських) витрат і витрат на збут (утримання відділу збуту) була включена до виробничої собівартості продукції. По-друге, до складу інших операційних доходів і витрат включалися витрати та доходи, які не є операційними: прибутки і збитки від реалізації (продажу) основних фондів, нематеріальних активів і мате-

ріальних цінностей, від здачі окремих інвентарних об'єктів основних фондів в оренду, від реалізації цінних паперів, від операцій з купівлі і продажу іноземної валюти.

Наведені витрати в обох системах (англосаксонській та континентальній) не включаються до складу операційних витрат і доходів, а показуються як інші (не пов'язані з основною діяльністю) витрати та доходи.

Виходячи з того, що англосаксонська модель звітності більше розповсюджена та орієнтована насамперед на потреби інвесторів, можна вважати перспективною побудову фінансової звітності в Україні на основі вказаної моделі. Такий підхід був дешевшим і психологічно сприятливим, оскільки не потребував кардинальних змін у діючому плані рахунків.

Таблиця 2.12. Система бухгалтерського обліку в Україні

Ознака	До 2000 р.	Сучасна
1. Правова основа	Правова система формується, але ближче до римського права	Правова система формується, але ближче до римського права
2. Основа бухгалтерського обліку	Деякі загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, але превалювання форми над сутністю	Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку
3. Орієнтація бухгалтерського обліку	До 01.07.97 – податкова, після 01.07.97 – ніякої	Чітко не визначено
4. Регулювання бухгалтерського обліку	Державне регулювання	Державне регулювання
5. Форма звітності	Уніфікована	Уніфікована
6. План рахунків	Централізований Інтегрована система рахунків	Централізований Інтегрована система рахунків
7. Облік витрат і визначення фінансових результатів	Непослідовний функціональний підхід на основі реалізації	Функціональний підхід на основі реалізації та елементний підхід для суб'єктів малого підприємництва

Наведені дані (табл. 2.12) свідчать, що сучасна українська система бухгалтерського обліку поєднує риси обох західних моделей. З точки зору регламентації бухгалтерського обліку, в Україні переважає континентальна модель, яка характеризується державним регулюванням обліку, уніфікованими формами звітності та централізова-

ним планом рахунків. З іншого боку, тут застосовується інтегрована система рахунків і функціональний підхід на основі реалізації до визначення фінансового результату (крім суб'єктів малого підприємства), що притаманно англосаксонській моделі.

Дані табл. 2.12 не повністю відображають сутність трансформації системи бухгалтерського обліку в Україні, оскільки така трансформація охоплює різні рівні, зокрема концептуальний, структурний і технічний.

Зміни на концептуальному рівні перш за все пов'язані зі зміною форми власності і розвитком ринкових відносин в Україні.

За визначенням Н.Г. Менк'ю, «ринкова економіка – це економіка, в якій ресурси розподіляються на основі децентралізованих рішень, що приймаються багатьма фірмами і домашніми господарствами в процесі їхньої взаємодії на ринку товарів і послуг» [229, с. 36].

Децентралізація розподілу ресурсів означає, зокрема, децентралізацію фінансування господарської діяльності.

Тому формування ринкової економіки в Україні призвело передусім до зміни базової концепції капіталу.

У теорії бухгалтерського обліку [335, 459, 463] найбільш розповсюджені концепції капіталу: власності, господарської одиниці і фонду.

Концепція власності акцентує увагу на визначенні чистого багатства власника. Відповідно до цього балансове рівняння має такий вигляд:

$$\text{Активи} - \text{Зобов'язання} = \text{Капітал власника}$$

Ця концепція орієнтована насамперед на баланс і визначення зміни в частці власників.

Доходи і витрати розглядаються відповідно як збільшення та зменшення у власному капіталі, які не пов'язані з інвестиціями власника або виділенням ним частки капіталу.

Ця концепція більше стосується підприємств, які знаходяться в одноосібній власності або партнерств, хоча може бути застосована й в акціонерних товариствах.

Концепція власності має, принаймні, дві форми залежно від того, хто включений до групи власників.

Вузькою формою є концепція залишкового капіталу, яка відносить до власників лише власників простих акцій. У цьому випадку капітал, що належить власникам привілейованих акцій, разом із зобов'язаннями вираховується з активів для визначення капіталу

власників. У широкому сенсі капітал розглядається як активи, що належать усім акціонерам, і збігаються із сумою, що відображається в розділі «Власний капітал» у балансі.

Концепція господарської одиниці розглядає суб'єкт господарювання як одиницю, відокремлену від осіб, що надали їй капітал.

Така одиниця володіє ресурсами і несе відповідальність за вимогами власників і кредиторів.

Відповідно до цієї концепції балансове рівняння має такий вигляд:

$$\text{Активи} = \text{Капітал}$$

або

$$\text{Активи} = \text{Зобов'язання} + \text{Капітал власників}$$

Ця концепція орієнтована насамперед на акціонерні товариства, хоча може застосовуватись і в некорпоративних формах бізнесу.

Виходячи з цієї концепції, прибуток є зростанням акціонерного капіталу лише після виконання вимог інших учасників (сплата відсотків, податків з прибутку тощо). При цьому зростання акціонерного капіталу вважається прибутком акціонерів лише в частині оголошених дивідендів, а нерозподілений прибуток розглядається як власність товариства.

На відміну від концепції власності, концепція господарської одиниці більше орієнтована на звіт про прибуток і визначає концепцію консолідованої звітності з відображенням частки меншості в складі акціонерного капіталу.

Згідно з концепцією фонду, об'єктом обліку є сукупність активів, пов'язаних з ними зобов'язань і обмежень щодо використання цих активів. Тому, згідно з цією концепцією, балансове рівняння має такий вигляд:

$$\text{Активи} = \text{Обмеження щодо активів}$$

Отже, теорія фонду зорієнтована насамперед на управління та цільове використання активів. Прибуток у цій концепції має другорядне значення. Тому головною формою звітності є звіт про джерела і використання фондів.

За кордоном ця концепція отримала широке практичне застосування в державному секторі та неприбуткових організаціях (університетах, лікарнях тощо). Зокрема, в системі фондового обліку США виділяють три типи фондів: державні фонди (загальний, фонди спеціального доходу, фонди капітальних проектів, фонди

обслуговування боргу), фонди власності (фонди підприємства, фонди внутрішнього обслуговування) і довірчі фонди (фонди трасту, пенсійні фонди тощо).

Слід зазначити, що бухгалтерський облік у державних комерційних підприємствах США, на відміну від інших державних фондів, нічим не відрізняється від обліку в приватних підприємствах [428, с. 936–937].

Система соціалістичного фондового обліку була створена в СРСР на початку 30-х років.

Ф.Ф. Бутинець зазначає що в 1930 р. в усіх офіційних документах звітності слово «капітал» було замінено на слово «фонд» [27, с. 145]. Але в дійсності, термін «фонд» замінив капітал у річній звітності в 1933 р. У тому ж 1933 р. вперше в складі річного звіту з'явилася звітність про рух спецфондів (табл. 2.13). У 1951 р., коли структура і склад у формі річного звіту остаточно стабілізувалися, звітність про рух фондів була представлена такими формами:

№3 «Рух статутного фонду»;

№10 «Рух коштів фінансування і спецфондів»;

№11 «Рух основних засобів і амортизаційного фонду».

Соціалістичний фондовий облік принципово відрізнявся від капіталістичного фондового обліку тим, що акцентував увагу не на використанні коштів, а на використанні фондів. Тобто контроль був зосереджений на пасивах балансу, а не на його активах.

Таблиця 2.13. Звітність про рух фондів у складі річного звіту промислових підприємств в 1931–1940 роках [190]

Рік	Форма звітності	
1932	№2	Рух статутного капіталу
1933–1935	№20	Рух спецфондів
	№21	Рух статутного фонду
1936	№3	Рух статутного фонду
	№4б	Розрахунок відрахувань до фонду директора підприємства
1937	№4	Рух спецфондів
	№4а	Розрахунок відрахувань до фонду директора підприємства
1938–1940	№3	Рух статутного фонду
	№4б	Розрахунок відрахувань до фонду директора підприємства

Це було обумовлено відсутністю відокремленого обліку активів відповідного фонду і звіту про рух грошових коштів. Тому будь-яка операція з фінансування капітальних вкладень, нарахування амортизації, фінансування соціально-культурних заходів тощо впливала на величину відповідного фонду.

Внаслідок цього методу нарахування та відповідності застосовувались непослідовно, оскільки частина витрат списувалася безпосередньо в дебет рахунків фондів спеціального призначення.

Демонтаж систем соціалістичного фондового обліку в СРСР розпочався ще наприкінці 80-х років минулого століття у зв'язку із створенням спільних підприємств.

Форма балансу СП (форма 1-СП), затверджена Листом Мінфіну СРСР і Госкомстату СРСР від 8.08.1989 р. №91/8-07, вже не передбачала зміни статутного фонду в разі надходження і вибуття основних засобів та нарахування їх амортизації.

Водночас зберігався порядок обліку створення і використання фондів спеціального призначення. У 1990 р. у зв'язку з перетворенням державних підприємств у господарські товариства Листом Міністерства фінансів СРСР від 31.07.1990 р. №89 «Про ведення бухгалтерського обліку в акціонерних товариствах і товариствах з обмеженою відповідальністю» було передбачено, що господарські товариства не використовують рахунків 82 «Використання позикових коштів», 93 «Фінансування капітальних вкладень», 86 «Амортизаційний фонд».

В результаті після розпаду СРСР в Україні паралельно існували дві системи обліку: система фондового обліку державних підприємств і система змішаного (капітало-фондового) обліку в спільних і малих підприємствах та господарських товариствах.

У цей період рахунок 88 «Фонди спеціального призначення» постійно доповнювався новими субрахунками, які по суті слугували «... завуалюванню невирішених проблем бухгалтерського обліку» [313, с. 7].

Остаточний перехід від системи соціалістичного фондового обліку до концепції господарської одиниці завершився в 2000 р.

В результаті цього рахунки фондів бухгалтерського обліку були пере класифіковані у рахунки капіталу, зобов'язання або контраktivні рахунки [206].

Трансформація системи соціалістичного обліку призвела також до зміни концепції амортизації.

У теорії бухгалтерського обліку [463] існує, принаймні, п'ять концепцій амортизації, які поділяють на дві групи: операційні та фінансові (рис. 2.7).

Ці концепції в різні роки по-різному впливали на методологію бухгалтерського обліку різних країн, зокрема СРСР.

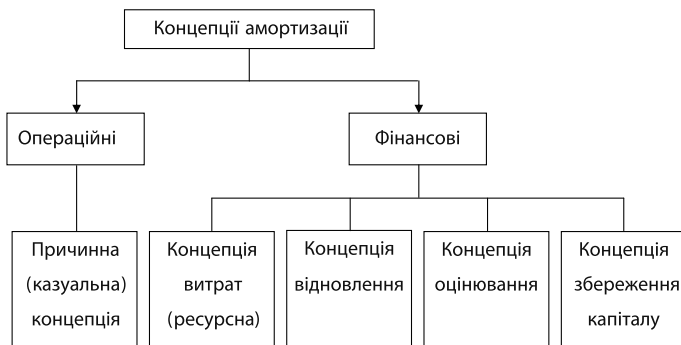


Рис. 2.7. Основні облікові концепції амортизації

Операційна концепція амортизації, яку часто називають причинною, або казуальною, передбачає, що причиною амортизації є спрацювання, старіння тощо, тобто відповідні фізичні та функціональні чинники. Тому в обліку слід відображати амортизацію в міру спрацювання основних засобів.

Такий підхід широко відображений в обліковій літературі та відіграв важливу історичну роль щодо визнання легітимності витрат на амортизацію в складі витрат підприємства.

Поряд з тим, хоча фізичний та моральний знос беруть до уваги при визначенні терміну використання об'єкта, на практиці неможливо вимірити суму його фізичного або морального зносу. Крім того, термін використання об'єкта підприємством може відрізнитися від терміну його технічної експлуатації.

В результаті ця концепція не отримала практичного застосування в капіталістичних країнах, внаслідок чого витрати на ремонт і обслуговування не було включено до складу амортизації.

Водночас в СРСР ця концепція отримала не лише теоретичне, а й практичне поширення у вигляді нарахування амортизації не лише на повне відновлення основних фондів, а й на їх капітальний ремонт.

Залишковим впливом цієї концепції на бухгалтерський облік можна також вважати назву субрахунка «Знос основних засобів» і відповідного рядка балансу, яка зберігається досі.

Поряд з тим, наслідки цієї концепції ще трапляються в західних словниках [295] і працях вітчизняних авторів, які продовжують вважати, що «...амортизаційні відрахування відображають зношування основних фондів» [351].

Концепція оцінювання розглядає амортизацію як зміну оцінювання активів, виходячи з теперішньої вартості майбутніх грошових потоків, ринкової ціни тощо. Як окрема система оціночна амортизація не використовується в умовах застосування принципу безперервності діяльності. Тому ця концепція не отримала практичного застосування, хоча була досить популярною в ХІХ ст.

Концепція збереження капіталу передбачає коригування амортизації для визначення прибутку в умовах зміни цін та інфляції.

Одним з варіантів практичного застосування цієї концепції є визначення амортизації як різниці між переоціненою вартістю основних засобів на кінець періоду та їх сумою на початок періоду з урахуванням надходження упродовж періоду.

Ця концепція отримала практичне втілення в системах інфляційного обліку та іноді застосовується для спрощення нарахування амортизації інструментів.

Концепція відновлення концентрує увагу на економічній цілі амортизації, якою вважається забезпечення відновлення капітальних активів, спожитих у процесі діяльності.

Прихильники цієї концепції по-різному трактували роль амортизації у відновленні активів:

- 1) амортизація здійснюється з метою резервування коштів для заміни активу;
- 2) амортизація сама є коштами, призначеними для заміни активу;
- 3) амортизація забезпечує кошти.

Ці підходи свого часу широко обговорювались у західній літературі і були піддані критиці, оскільки:

- нарахування амортизації автоматично не призводить до акумулювання коштів;
- амортизація нараховується навіть на ті активи, що не будуть замінені.

Найбільш тривалим було (та певною мірою й залишається) помилкове уявлення того, що амортизація забезпечує кошти як

частину доходу. Оскільки величина доходу визначається, зокрема, ціною продукції (товарів, робіт, послуг), вважалося, що амортизація є складовою ціни.

Такий погляд на амортизацію призвів до того, що в СРСР, а пізніше в незалежній Україні, на окремі об'єкти основних фондів амортизація не нараховувалася. Зокрема, амортизація не нараховувалась щодо продуктивної худоби, бібліотечних фондів, споруд міського благоустрою (підпорядкованих виконкомам місцевих Рад депутатів трудящих), автомобільних доріг загального користування, основних фондів науково-дослідних і конструкторських організацій, переведених на госпрозрахунок [32, с. 27].

Отже, підхід до амортизації певною мірою залежав від джерела фінансування капітальних вкладень і намірів щодо їх відновлення.

Не нарахування амортизації призводило до зниження витрат на окремі види діяльності та дозволяло обмежувати ціни на окремі види робіт і послуг.

Слід зазначити, що на формування ціни впливають різні чинники, а підхід до ціноутворення за принципом «витрати плюс націнка» в умовах конкуренції безперспективний.

Усе більше поширюється метод цільового ціноутворення за яким спочатку визначається ціна, а потім встановлюється гранична собівартість, яку слід досягти шляхом «конструювання вартості».

За таких умов ілюзорність концепції відновлення стає ще більш очевидною.

Згідно з концепцією витрат або увідного ресурсу, метою амортизації є визначення чистого прибутку шляхом розподілу вартості активів між відповідними звітними періодами.

Такий погляд на амортизацію ґрунтується на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку, зокрема періодичності та відповідності витрат і доходів, які покладено в основу Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і вітчизняних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Виходячи з цього, в сучасному бухгалтерському обліку амортизацію розглядають як систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

Отже, амортизація ніяк не пов'язана із спрацюванням активу або зміною його вартості.

Підкреслюючи це, Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда пишуть: «... слід пам'ятати, що амортизація – це засіб розподілу вартості активу на весь строк його служби і не більше того» [335, с. 338].

Впровадження П(с)БО, узгоджених з МСФЗ, по суті означало перехід від концепції відновлення до концепції витрат.

Зміна концепцій капіталу і амортизації дозволила в повному обсязі запровадити загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, зокрема обачність, нарахування та відповідність.

На структурному рівні було завершено перехід від балансу-брутто до балансу-нетто. Наслідком цього є відображення залишків контрактивних рахунків («Знос (амортизація) необоротних активів», «Резерв сумнівних боргів») в активі балансу, а залишків контр-пасивних рахунків («Неоплачений капітал», «Вилучений капітал») і непокритих збитків – у пасиві балансу.

Зміна структури балансу і звіту про фінансові результати призвели до зміни побудови плану рахунків бухгалтерського обліку. Оскільки фінансова звітність має задовольняти потреби широкого кола користувачів, структура плану рахунків була переорієнтована зі стадій кругообігу засобів на класифікацію елементів фінансових звітів.

Таким чином, у результаті реформування бухгалтерського обліку в Україні відбулася його трансформація на концептуальному, структурному і технічному рівнях (рис. 2.8).

Трансформація системи бухгалтерського обліку на рівні керуючої підсистеми бухгалтерського обліку в Україні пов'язана передусім з переходом від концепції «правильного» обліку (обліку, що ґрунтується на правилах) до «принципового» обліку (обліку, що застосовується на принципах). Під таким обліком (Principles-based Accounting) розуміють підхід, за яким регулювання обліку здійснюється шляхом встановлення загальних положень, що передбачає широку сферу для застосування професійного судження.

Облік, заснований на правилах (Rules-based Accounting) передбачає регламентування обліку шляхом встановлення докладних правил, що враховують галузеву та загальноекономічну характеристику кожної господарської операції.

За приклад стандартів, орієнтованих на правила, звичайно беруть стандарти фінансового обліку США (US GAAP), а прикладом стандартів, орієнтованих на принципи, є МСФЗ і стандарти фінансової звітності Великої Британії (UK GAAP).

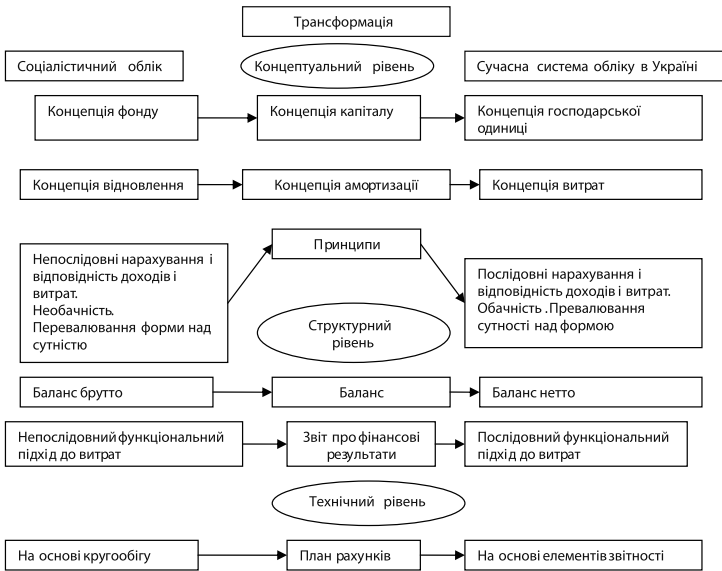


Рис. 2.8. Сутність трансформації керованої підсистеми бухгалтерського обліку в Україні

В умовах континентальної системи обліку превалює орієнтація на правила ведення бухгалтерського обліку. Виходячи з цього, О.М. Петрук зробив такі висновки:

1. МСФЗ є принципами складання фінансової звітності, а не правилами ведення бухгалтерського обліку.
2. Така форма регламентації, як принцип, повинна використовуватись у тих країнах, де, по-перше, не існує жорсткого державного регулювання бухгалтерського обліку, а регулювання здійснюється переважно незалежними професійними організаціями; по-друге, існує податковий облік паралельно з фінансовим.
3. В Україні одночасно застосовуються принципи і правила, що є парадоксальною ситуацією [273, с. 22].

З такими висновками не можна погодитися з кількох причин.

По-перше, всі стандарти бухгалтерського обліку спираються на принципи. Ці принципи викладені, зокрема, в Концептуальній основі МСФЗ, Положенні про концепції фінансового обліку США,

Положенні про принципи фінансової звітності Великої Британії, Загальному плані бухгалтерського обліку Франції.

По-друге, всі стандарти містять певні правила, які розвивають і конкретизують принципи. Відмінності існують лише в діапазоні або сфері, яку охоплюють правила. Наприклад, правила можуть охоплювати всі або лише окремі стадії облікового процесу.

Широкий діапазон правил звужує сферу професійного судження і, навпаки, вузький діапазон правил призводить до широкого застосування професійного судження.

Запровадження принципів і методів МСФЗ в Україні призвело з одного боку, до значного скорочення діапазону застосування правил внаслідок заміни чисельних положень та інструкцій, стислими стандартами.

З іншого боку, зберігаються правила відображення операцій на рахунках, закріплені в плані рахунків та інструкції щодо його застосування, та правила складання фінансових звітів, закріплені в уніфікованих формах звітності. Отже, в умовах державного регулювання, в Україні правила стосуються головним чином форми перетворення і подання інформації, а не вимог щодо її визнання та розкриття.

Поряд з тим, обмеження форм лише на перший погляд забезпечує ясність щодо облікових процедур.

З цього приводу С. Діпіаза і Р. Екклз [132] зазначають, що чим більше ясність, тим складніші правила. Тому навіть у моделі, що орієнтована на принципи, зростає число формулювань, внаслідок чого стандарти стають більш докладними, а принципи можуть перетворитись на правила.

Для того, щоб стандарти залишались орієнтованими на принципи, вони мають:

- бути достатньо широкими;
- належним чином відображати економічний сенс операцій;
- забезпечувати однаковий підхід до схожих операцій;
- наводити кілька альтернативних варіантів виключень та компромісів, якщо такі існують;
- забезпечувати прозорість та повноту звітності, які роблять її корисною для прийняття рішень [132, с. 64].

Виходячи з цього, не можна погодитися, що переорієнтування з правил на принципи в Україні призвело до того, що облікова інформація втратила одноманітність, перестала бути порівняною, а така характеристика інформації, як достовірність, повністю втрачає свою

суть, оскільки одній і тій самій господарській діяльності може відповідати будь-яка інформація – залежно від потреб підприємства [273].

Такий висновок не підтверджений практикою. Навпаки, банкрутство компанії Enron засвідчило, що саме в системі правил легше знаходити «шпарини» для «легальних» зловживань, оскільки абсолютно конкретні й чіткі правила призводять до слідування букви стандарту, а не його духу [132, с. 63].

Як наслідок цього, в липні 2003 р. Комісія з цінних паперів та фондової біржі США подала до Конгресу США пропозиції щодо переходу на облік, що заснований на принципах.

Отже, спостерігається тенденція подальшого розвитку стандартів фінансової звітності, орієнтованих на принципи, яка знаходить усе ширшу підтримку [132, 342, 453].

Виходячи з проведеного дослідження, можна зробити висновок, що впровадження МСФЗ в Україні по суті означає реалізацію англосаксонської концепції фінансової звітності в умовах континентального підходу до регламентації бухгалтерського обліку.

Проте не можна погодитися, що в результаті реформування вітчизняного бухгалтерського обліку «... повністю знищили досвід і наукові напрацювання попередників, ...забули свою історію, свій облік, ігноруємо своїх попередників, нищимо те, що створено важкою працею батьків та прадідів» [25, с. 449, с. 452].

З цього приводу В. Ластовецький зазначає: «Ми мали викривлену схему бухгалтерського балансу: в активі показувалися збитки і «використання позик»; основні засоби – за первісною вартістю, а товари – за продажною; малоцінні предмети, які матеріалізувалися в готовому продукті протягом кількох років, відносили до оборотних засобів.

Ми мали класифікований за розділами план рахунків, відірваний від схеми бухгалтерського балансу. Значну частину оплати праці ми відображали у вигляді премій за рахунок фондів, утворених за рахунок прибутку. Всі ці викривлення не мали нічого спільного з економічною теорією, яку нас примушували називати «політичною економією соціалізму». Тепер ми всього цього позбулися, але дехто за всім цим тужить» [185, с. 35].

На думку Є.Мниха, національний досвід, традиції обліку не слід ототожнювати з «... революційно насадженим досвідом соціалістичного обліку. Саме революційно перерваний науковий пошук українських вчених відкинув прогрес цієї науки на декілька десятиліть.

Методологія та організація соціалістичного обліку в Україні формувалась лише після 20-х років, а в Галичині – аж після 50-х. До цього часу концептуальні засади обліку за своїм змістом були адекватні вимогам сучасної міжнародної стандартизації» [219, с. 11–12].

Отже, констатує О.Губачова, «реформа бухгалтерського обліку в Україні – це не перехід на «американський облік», як зауважує дехто, а певною мірою повернення до старих, добре забутих традицій, що здавна існували в обліку, і є наслідком реформування економіки відповідно до вимог ринкового середовища» [122, с. 22].

Трансформація соціалістичної системи бухгалтерського обліку в Україні здійснювалася поступово і означає повернення вітчизняної системи обліку на досоціалістичний рівень, модифікований з урахуванням сучасних світових тенденцій.

Наслідком такої трансформації є змішана система бухгалтерського обліку, яка є характерною для більшості країн з перехідною економікою.

З урахуванням цього для визначення напрямів подальшого розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку доречно дослідити реформування бухгалтерського обліку в інших пострадянських країнах та перспективи гармонізації фінансової звітності в контексті курсу України на євроінтеграцію.

2.3. Напрями гармонізації фінансової звітності в контексті курсу України на євроінтеграцію

Оцінка реформування системи бухгалтерського обліку в Україні буде неповною без порівняння з аналогічними процесами в колишніх республіках СРСР.

Разом з тим дослідження українських учених обмежуються порівнянням окремих елементів законодавства України і держав – учасниць СНД, зокрема термінології [178], положень законів про бухгалтерський облік [179, 253], національних стандартів [252] і форм фінансової звітності [158]. Результатом такого зіставлення є висновки про недосконалість окремих норм українського законодавства з бухгалтерського обліку та доцільність їх зміни, виходячи з досвіду інших пострадянських держав.

Так, Ю.А. Кузьмінський на основі порівняння визначень терміна «бухгалтерський облік» у законах держав – учасниць СНД дійшов

висновку, що визначення цього терміна в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» недосконале. На його думку, бухгалтерський облік – це не процес, а система, і тому автор пропонує своє визначення: бухгалтерський облік – складова управління, економіко-правова інформаційна система відображення в грошовому вираженні факторів діяльності суб'єктів господарювання на ринку [178, с. 219].

О. Охрамович пропонує відмовитися від положення МСФЗ, зафіксованого в П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» і «...при надходженні чи відвантаженні товарів (робіт, послуг), за які були перераховані або отримані аванс, їх вартість чи дохід від реалізації варто визначати в момент надходження або відвантаження товарів (робіт, послуг) і перераховувати в грошову одиницю України із застосуванням валютного курсу на дату оформлення митної декларації, а не на дату сплаченого чи отриманого авансу» [252, с. 51].

Ф. Ф. Бутинець вважає, що орієнтиром для реформування бухгалтерського обліку в Україні є досвід Росії, Білорусі та Казахстану [25, с.101].

Подібні підходи до оцінювання результатів і перспектив реформування бухгалтерського обліку в Україні не можна визнати адекватними.

По-перше, законодавчі відмінності окремих держав самі по собі не дають уявлення про ступінь розвитку обліку і досягнення поставлених цілей реформування. Тому фрагментарне порівняння положень окремих національних стандартів без урахування їхнього призначення і сфери застосування, на наш погляд, не може бути основою для серйозних висновків.

По-друге, дослідження тільки нормативної бази недостатньо для розуміння тенденцій розвитку бухгалтерського обліку. Як показує практика, реформування бухгалтерського обліку в державах з перехідною економікою охоплює три важливі сфери: перегляд нормативних документів, створення і розвиток професійної організації бухгалтерів і аудиторів, а також удосконалення системи їхньої професійної освіти.

Виходячи з цього, доречним є огляд напрямів і результатів реформування обліку в державах – колишніх республіках СРСР і визначення (на цій основі) рівня та перспектив розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Після розпаду СРСР було зроблено спроби гармонізації системи бухгалтерського обліку та аудиту в рамках СНД. З цією метою, зокрема, було створено Координаційну раду з методології бухгалтерського обліку країн СНД.

На четвертій конференції Координаційної ради в 1994 р. зазначалося, що надзвичайно важливим є посилення координації реформ бухгалтерського обліку країн СНД для уникнення помилок і неефективного використання ресурсів, надання доступу до необхідної інформації всім зацікавленим сторонам та здійснення внеску в справу гармонізації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [249, с. 36].

Щоб розробити єдині методологічні засади в сфері бухгалтерського обліку і звітності, Економічна рада СНД 25 травня 2000 р. прийняла рішення про створення Координаційної ради з бухгалтерського обліку при Виконавчому комітеті СНД і затвердила Положення про неї.

Важливим результатом роботи Координаційної ради були Загальні положення формування бухгалтерської (фінансової) звітності комерційних організацій у державах-учасниках СНД, які були прийняті в 1998 р. на Сьомій конференції Координаційної ради в Кишиневі [12] і схвалені рішенням Економічної ради СНД від 25 травня 2000 р. (з урахуванням змін, прийнятих Координаційною радою з бухгалтерського обліку при Виконкомі СНД, 27 вересня 2001 р. в м. Києві).

Ці положення визначають основні підходи до формування бухгалтерської (фінансової) звітності організацій (підприємств), що ґрунтуються на МСФЗ та якими слід керуватися уповноваженим органам держав-учасниць СНД при розробці національних стандартів бухгалтерського обліку.

Порівняння визначень елементів і структури фінансових звітів з відповідними визначеннями і формами фінансових звітів, які містять українські П(с)БО, свідчить, що Міністерство фінансів України діяло в повній відповідності з досягнутими в межах СНД домовленостями щодо гармонізації фінансової звітності. Єдиною відмінною фінансової звітності українських підприємств є застосування в П(с)БО 4 непрямого методу подання інформації про рух коштів від операційної діяльності, в той час як згадане Положення передбачає прямий метод (якщо інше не встановлено законодавством держави-учасниці СНД).

Діяльність Координаційної ради мала позитивне значення для обміну досвідом і рішення загальних завдань реформування бухгалтерського обліку в країнах СНД. Проте цей орган по суті вичерпав себе, оскільки законодавство держав – учасниць СНД розвивається з урахуванням їхньої внутрішньої й зовнішньої політики, і розробка регіональних положень втратила актуальність.

Тому слід погодитися з В. Моссаковським, що немає потреби створювати єдиних основ побудови обліку в країнах СНД і об'єднувати зусилля вчених і практиків на розробку регіональних стандартів [223, с. 28].

Проведене дослідження [105] свідчить, що в результаті реформування обліку в державах – колишніх республіках СРСР відбулися суттєві зміни в системі регулювання і методології обліку та аудиту.

Поряд із цим у більшості країн зберігається державне регулювання обліку, суб'єктом якого є Міністерство фінансів (або Міністерство економіки і фінансів). У Грузії і Киргизстані статус державного регулювання посилено створенням Комісії із стандартів фінансової звітності. У Латвії та Естонії суб'єктом регулювання бухгалтерського обліку є недержавний орган – Рада з бухгалтерського обліку.

Методологія бухгалтерського обліку в більшості держав орієнтована на застосування принципів і положень МСФЗ, але є відмінності в сфері й часі їх використання.

Дані Додатка 6 дають змогу виділити шість стратегій упровадження МСФЗ у конкретному правовому полі:

1. Повне пряме застосування МСФЗ.
2. Обмежене пряме застосування МСФЗ.
3. Повне застосування МСФЗ через впровадження НСБО.
4. Обмежене застосування МСФЗ через впровадження НСБО.
5. Імплементация основних положень МСФЗ в НСБО.
6. Обмежене пряме застосування МСФЗ з альтернативою.

Повне пряме застосування МСФЗ означає обов'язкове використання МСФЗ усіма суб'єктами господарювання. Така модель реалізується в Киргизстані та Грузії (за винятком малих і некомерційних підприємств).

Крім того, ця модель може стати реальною для України в разі практичного здійснення п. 18 Плану першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності, затвердженого Указом Президента Укра-

їни від 10 квітня 2006 р. № 300/2006, яким передбачений перехід на МСФЗ до 2008 р. усіх господарюючих суб'єктів.

Досвід застосування цієї моделі в окремих постсоціалістичних державах, зокрема Болгарії й Румунії, свідчить, що декларативне проголошення курсу на МСФЗ на практиці не приводить до повного додержання вимог МСФЗ через відмінність у кваліфікації персоналу та мотивації різних суб'єктів господарювання. Тому згодом така модель зазвичай трансформується в напрямі обмеженого застосування МСФЗ.

Обмежене пряме застосування МСФЗ передбачає обов'язкове використання МСФЗ окремими суб'єктами господарювання.

Таку модель здійснюють держави Балтики, оскільки вони є членами ЄС. При цьому Литва і Латвія обмежують сферу обов'язкового застосування МСФЗ консолідованою звітністю лістингових компаній, а Естонія включає в цю сферу також річну звітність компаній, які входять до складу групи, що подає консолідовану звітність за МСФЗ.

Перехід на обмежене застосування МСФЗ у Росії передбачає здійснити для консолідованої звітності спочатку суспільно значущих господарських суб'єктів (до 2007 р.), а потім (до 2010 р.) – інших.

Спроби переходу до обмеженого прямого застосування МСФЗ в Україні були зроблені в останні три роки шляхом підготовки змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які передбачали, зокрема, що підприємства, цінні папери яких перебувають на лістингу, банки та інші фінансові установи мають складати й оприлюднювати фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність відповідно до МСФЗ.

Однак цей законопроект не отримав необхідної кількості голосів при його розгляді у Верховній Раді України.

Недоліком поширення МСФЗ тільки на консолідовану звітність, з одного боку, є ускладнення процесу консолідації внаслідок застосування різних стандартів підприємствами групи. З другого боку, поширювати МСФЗ на всі підприємства групи, як свідчить досвід Польщі, недоцільно в умовах динамічності лістингу.

Повне застосування МСФЗ через впровадження НСБО намагалися здійснювати Вірменія і Молдова. У цих державах нумерація, назва та зміст національних стандартів практично не відрізнялися від МСФЗ. Однак цей підхід себе не виправдав, оскільки подальші зміни в МСФЗ призвели до зростання розбіжностей між ними

і НСБО. У результаті в Молдові до 2000 р. було розроблено тільки 20 НСБО, а у Вірменії після 2001 р. нові стандарти не були розроблені, незважаючи на значну зміну МСФЗ.

Обмежене застосування МСФЗ через впровадження НСБО розпочала Білорусь, у якій триває розробка Національних стандартів фінансової звітності на основі МСФЗ для банківського сектора. З огляду на досвід Вірменії і Молдови, можна прогнозувати, що в Білорусі виникнуть аналогічні розбіжності між НСФЗ і МСФЗ.

Більшість держав на пострадянському просторі починали реформування системи бухгалтерського обліку з розробки національних стандартів на основі МСФЗ. Такий підхід до імплементації МСФЗ, зокрема, продовжують застосовувати Казахстан, Узбекистан, Україна, Таджикистан. Інші держави, поступово переходять до обмеженого застосування МСФЗ.

Як показують дослідження [443], імплементація положень МСФЗ в НСБО хоча й дає змогу досягти значного ступеня гармонізації, однак зберігає визначений діапазон розбіжностей. При цьому такий підхід, як і два раніше розглянутих, призводить до необхідності внесення змін у НСБО в міру зміни МСФЗ.

Крім того, підприємства, що добровільно застосовують МСФЗ, змушені складати два комплекти фінансової звітності: один згідно із НСБО, а другий – відповідно до МСФЗ.

У зв'язку з цим варто звернути увагу на підхід Азербайджану до вирішення цієї проблеми. Як уже зазначалося, новим Законом Азербайджанської Республіки «Про бухгалтерський облік» передбачено, що з 1 січня 2008 р. комерційні підприємства, які не зобов'язані застосовувати МСФЗ, можуть за своїм вибором використовувати НСБО або МСФЗ.

В усіх розглянутих державах важливим нормативним документом залишаються План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція з його застосування. При цьому одні держави продовжують розвивати підхід на основі кругообороту коштів, закладений у радянському плані рахунків, а інші (Вірменія, Грузія, Молдова, Литва, Латвія, Естонія, Україна) перейшли до побудови Плану рахунків на основі структури фінансових звітів.

Обидва підходи до Плану рахунків дають змогу реалізувати вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS). При першому підході потрібна спеціальна вибірка при складанні фінансових звітів на основі даних рахунків бухгалтерського обліку. Другий

підхід забезпечує більш органічний взаємозв'язок рахунків і статей фінансової звітності, але внаслідок цього він чутливіший до змін формату фінансової звітності.

Важлива роль у розвитку обліку та аудиту, підвищенні кваліфікації облікових працівників належить професійним організаціям бухгалтерів і аудиторів, що представляють професію на міжнародному й регіональному рівнях.

Одним із напрямів діяльності професійних організацій є сертифікація бухгалтерів і аудиторів. На відміну від сертифікації аудиторів, сертифікація бухгалтерів зазвичай добровільна. Винятком є законодавство Вірменії, яке передбачає сертифікацію головних бухгалтерів, які мають право підписувати фінансову звітність, що публікується.

У Росії, Прибалтійських і Закавказьких державах здійснюється національна сертифікація бухгалтерів, а в Молдові, Білорусі, Україні та Середньоазіатських республіках набула поширення міжнародна програма сертифікації бухгалтерів – СІРА. Сертифікації бухгалтерів ґрунтуються на стандартах професійної освіти МФБ.

Першочерговим завданням національної внутрішньої та зовнішньої політики в ХХІ ст. є входження України до європейського політичного, економічного та правового простору, утвердження її як впливової європейської держави та набуття повноправного членства в Європейському Союзі. Однією з основних передумов вступу України до ЄС є приведення національної правової системи, включаючи спільні принципи, цінності та правову культуру, у відповідність з *acquis* ЄС.

Адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу є зовнішньополітичним зобов'язанням України, яке наша держава взяла на себе відповідно до Угоди про партнерство між Україною і Європейським Співтовариством та його державами-членами від 14 червня 1994 року. Одним з пріоритетних напрямів такої адаптації є законодавство у сфері бухгалтерського обліку і аудиту.

Актуальність гармонізації у зв'язку з розширенням Європейського Союзу, яке відбулося 1 травня 2004 р. та відкрило нові перспективи для партнерства, економічної інтеграції та співробітництва України та Європейського Союзу. Конкретні заходи в цьому напрямі містить План дій «Україна–ЄС від 21 лютого 2005 р.», який охоплює часові рамки в три роки. Зокрема ЄС у п. 2.3.2. d) Плану дій наголошує на

необхідності адаптувати та забезпечити ефективну імплементацію основних принципів відповідних міжнародних правил та стандартів, а також правил і стандартів ЄС.

Аналіз публікацій вітчизняних та зарубіжних авторів свідчить, що питання узгодження фінансової звітності українських підприємств з вимогами ЄС не були об'єктом серйозного дослідження. Виходячи з цього, важливим питанням подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є визначення вимог до обсягу та якості інформації, яка надається зовнішнім користувачам у вигляді фінансової звітності.

Для цього, слід насамперед з'ясувати якою мірою П(с)БО узгоджуються з Директивами ЄС. Дані табл. 2.14 свідчать, що законодавство України щодо складу річної фінансової звітності узгоджено з вимогами Четвертої Директиви ЄС.

Хоча Четверта Директива ЄС вимагає лише три складові річної фінансової звітності, статтю 2 цієї Директиви передбачено, що держави-члени можуть дозволяти або вимагати включення інших звітів до складу річної фінансової звітності.

Таблиця 2.14. Порівняння складу фінансової звітності

Фінансова звітність	Четверта Директива ЄС [405]	Законодавство України [143]
Річна	Баланс Звіт про прибутки та збитки Примітки до звітів	Баланс Звіт про фінансові результати Звіт про власний капітал Звіт про рух грошових коштів Примітки до фінансової звітності
Проміжна	Не розглядається	Баланс Звіт про фінансові результати

Порівняльний аналіз форми балансу, встановленої П(с)БО 2 з формою балансу, передбаченою ст. 9 Четвертої Директиви Ради ЄС, свідчить про наявність певних відмінностей, зумовлених різним ступенем деталізації окремих розділів та статей активів, та розбіжностями в класифікації зобов'язань (табл. 2.15). Ці розбіжності стосуються насамперед більш детального подання інформації про основні засоби, нематеріальні активи та фінансові інвестиції в балансі за форматом ЄС.

Таблиця 2.15. Порівняльний аналіз балансу згідно з П(с)БО 2 та формою балансу, передбаченою ст. 9 Четвертої Директиви Ради ЄС

П(с)БО 2		Стаття 9 Четвертої Директиви Ради ЄС
Назва статті	Код рядка	
1. Необоротні активи		С. Основні активи
Нематеріальні активи:		I. Нематеріальні активи
залишкова вартість	010	1. Витрати на дослідження та розробку
первісна вартість	011	2. Концесії, патенти, ліцензії, торгові марки і подібні права та активи.
Знос	012	3. Гудвіл.
Незавершене будівництво	020	4. Авансові платежі.
Основні засоби:		II. Матеріальні активи
залишкова вартість	030	1. Земля та будівлі.
первісна вартість	031	2. Машини та устаткування.
Знос	032	3. Інші прилади та оснащення, інструменти та обладнання.
Довгострокові фінансові інвестиції:		4. Авансові платежі та незавершене будівництво.
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	III. Фінансові активи
інші фінансові інвестиції	045	1. Частки в компаніях Групи.
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	2. Позики компаніям Групи.
Відстрочені податкові активи	060	3. Участь у капіталі.
Інші необоротні активи	070	4. Позики підприємствам, з якими компанія зв'язана участю в капіталі.
<i>Усього за розділом I</i>	<i>080</i>	5. Інвестиції, утримувані як основні активи.
II. Оборотні активи		6. Інші позики.
Запаси:		7. Власні акції.
виробничі запаси	100	I. Запаси
тварини на вирощуванні та відгодівлі	110	1. Сировина та витратні матеріали
незавершене будівництво	120	2. Незавершене виробництво.
готова продукція	130	3. Готова продукція та товари
Товари	140	4. Авансові платежі.

П(с)БО 2		Стаття 9 Четвертої Директиви Ради ЄС
Назва статті	Код рядка	
Векселі одержані	150	II. Дебіторська заборгованість 1. Торговельна дебіторська заборгованість. 2. Дебіторська заборгованість компаній Групи. 3. Дебіторська заборгованість підприємств, з якими компанія зв'язана через участь у капіталі. 4. Інша дебіторська заборгованість. 5. Підписний капітал, оголошений, але ще не сплачений.
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:		
чиста реалізаційна вартість	160	
первісна вартість	161	
резерв сумнівних боргів	162	
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
з бюджетом	170	
за виданими авансами	180	
з нарахованих доходів	190	
із внутрішніх розрахунків	200	
інша поточна дебіторська заборгованість	210	
Поточні фінансові інвестиції	220	
Грошові кошти та їх еквіваленти:		IV. Кошти в банку та в касі
в національній валюті	230	
в іноземній валюті	240	
Інші оборотні активи	250	
Усього за розділом II	260	X
III. Витрати майбутніх періодів	270	E. Передплати та нарахований дохід
БАЛАНС	280	X
Пасив		Пасиви
I. Власний капітал		A. Капітал і резерви
Статутний капітал	300	I. Підписний капітал
Пайовий капітал	310	–
Додатковий вкладений капітал	320	II. Рахунок премії по акціях
Інший додатковий капітал	330	III. Резерв переоцінки

П(с)БО 2		Стаття 9 Четвертої Директиви Ради ЄС
Назва статті	Код рядка	
Резервний капітал	340	IV. Резерви 1. Обов'язкові резерви 2. Резерв власних акцій 3. Резерви, передбачені в статуті 4. Інші резерви
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	V. Прибуток або збиток минулих періодів VI. Прибуток або збиток за звітний період
Неоплачений капітал	360	–
Вилучений капітал	370	–
Усього за розділом I		X
II. Забезпечення наступних витрат і платежів		V. Забезпечення 1. Забезпечення пенсійних та подібних зобов'язань. 2. Забезпечення податків. 3. Інші забезпечення.
Забезпечення виплат персоналу	400	
Інші забезпечення	410	
Цільове фінансування	420	
Усього за розділом II	430	X
III. Довгострокові зобов'язання		
Довгострокові кредити банків	440	C. Кредиторська заборгованість 1. Забезпечені позики 2. Заборгованість кредитним установам 3. Отримані авансові платежі 4. Торговельна кредиторська заборгованість. 5. Векселі видані. 6. Кредиторська заборгованість підприємствам, з якими компанія зв'язана участю в капіталі. 8. Інша кредиторська заборгованість. 9. Нараховані витрати та доходи майбутніх періодів.
Інші довгострокові зобов'язання	450	
Відстрочені податкові зобов'язання	460	
Інші довгострокові зобов'язання	470	
Усього за розділом III	480	
IV. Поточні зобов'язання		
Короткострокові кредити банків	500	
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	
Векселі одержані	520	

П(с)БО 2		Стаття 9 Четвертої Директиви Ради ЄС
Назва статті	Код рядка	
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	
Поточні зобов'язання за розрахунками:		
з одержаних авансів	540	
з бюджетом	550	
з позабюджетних платежів	560	
зі страхування	570	
з оплати праці	580	
з учасниками	590	
із внутрішніх розрахунків	600	
Інші поточні зобов'язання	610	
Усього за розділом IV	620	
V. Доходи майбутніх періодів	630	D. Нараховані витрати та доходи майбутніх періодів
БАЛАНС	640	X

Проте суттєвих розбіжностей щодо оцінювання статей балансу немає. Згідно з Четвертою Директивою, статті балансу слід оцінювати, виходячи з вартості їх придбання або собівартості виробництва. Крім того, держави-члени можуть дозволяти або вимагати застосовувати інші методи оцінювання, зокрема:

- 1) за методом відновленої вартості для матеріальних основних активів з обмеженим терміном корисного використання та для запасів;
- 2) за методами, які мають на меті врахування інфляції у статтях балансу, включаючи капітал та резерви;
- 3) переоцінювання основних активів;
- 4) оцінювання фінансових інструментів (у тому числі деривативів) за справедливою вартістю.

Форма звіту про фінансові результати (ф. №2), встановлена П(с)БО 3, в цілому узгоджується з формою звіту про прибутки та збитки, передбаченої статтею 25 Четвертої Директиви Ради ЄС (табл. 2.16).

Окремі відмінності пов'язані з відсутністю у звіті про прибутки та збитки таких статей:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- податок на додану вартість;
- акцизний збір;
- інші вирахування з доходу;
- інші операційні витрати;
- фінансові результати від операційної діяльності;
- інші доходи;
- витрати від участі в капіталі;
- фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування.

Таблиця 2.16. Порівняння форматів звіту про прибутки та збитки, встановленого Четвертою Директивою ЄС (ст. 25), з формою звіту про фінансові результати, встановленою П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати»

Звіт про фінансові результати (Додаток до П(с)БО 3)		Звіт про прибуток і збиток (стаття 25 Четвертої Директиви ЄС)
Назва статті	Код рядка	Назва статті
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	–
Податок на додану вартість	015	–
Акцизний збір	020	–
	025	
Інші вирахування з доходу	030	–
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	Чистий оборот
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	Собівартість продажу
Валовий:		Валовий прибуток або збиток
прибуток	050	
збиток	055	
Інші операційні доходи	060	Інший операційний дохід
Адміністративні витрати	070	Адміністративні витрати
Витрати на збут	080	Витрати на збут

Продовження табл. 2.16

Звіт про фінансові результати (Додаток до П(с)БО 3)		Звіт про прибуток і збиток (стаття 25 Четвертої Директиви ЄС)
Назва статті	Код рядка	Назва статті
Інші операційні витрати	090	–
Фінансові результати від операційної діяльності		–
Прибуток	100	
Збиток	105	
Дохід від участі в капіталі	110	Дохід від участі в капіталі
Інші фінансові доходи	120	Дохід від інших інвестицій та позик. Інший процент, що підлягає отриманню і подібний дохід.
Інші доходи	130	–
Фінансові витрати	140	Процент, що підлягає сплаті та подібні витрати
Втрати від участі в капіталі	150	–
Інші витрати	160	Коригування вартості фінансових активів та інвестицій
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування		–
Прибуток	170	
Збиток	175	
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	Податок на прибуток (збиток) від звичайної діяльності
Фінансові результати від звичайної діяльності після оподаткування		
Прибуток	190	Прибуток або збиток від звичайної діяльності після оподаткування
Збиток	195	
Надзвичайні:		
доходи	200	Надзвичайний дохід
витрати	205	Надзвичайні витрати
Податки з надзвичайного прибутку	210	Податок на надзвичайний прибуток (збиток)
–	–	Інші податки, ще не відображені у вищеназваних статтях

Звіт про фінансові результати (Додаток до П(с)БО 3)		Звіт про прибуток і збиток (стаття 25 Четвертої Директиви ЄС)
Назва статті	Код рядка	Назва статті
Чистий прибуток	220	Прибуток або збиток за фінансовий рік
Чистий збиток	225	

На наш погляд, виявлені розбіжності в структурі звіту про фінансові результати не істотні, оскільки Четверта Директива дозволяє більш детальний поділ статей у межах встановленого формату.

Нові статті можуть додаватися за умов, що їх не передбачено жодною із статей, установлених за формою. Крім того, держави-члени з урахуванням специфіки певного сектора економіки можуть змінювати назву та подання статей, які позначаються арабською нумерацією. Такі статті можуть бути об'єднані, коли вони не є істотними або таке об'єднання сприяє більшій прозорості (за умови, що статті, об'єднані таким чином, відокремлюються в примітках до звітів).

Четверта Директива ЄС визначає лише мінімальний обсяг інформації, що має наводитись у примітках до фінансових звітів. Водночас спостерігається тенденція розширення вимог щодо розкриття інформації в примітках до звітів.

Зокрема, до статті 43 Четвертої Директиви внесено пункти, якими передбачено розкриття інформації про:

а) характер і господарську мету угод компанії, які не включені до балансу, і фінансовий вплив на компанію цих угод, зазначаючи, що ризики або вигоди від таких угод суттєві, тому розкрити інформацію про них необхідно для того, щоб оцінити фінансовий стан компанії;

б) операції з пов'язаними сторонами, зокрема суму таких операцій, характер стосунків з пов'язаною стороною та іншу інформацію про операції, які необхідні для розуміння фінансового стану компанії, якщо такі операції суттєві і здійснені не за звичайних комерційних умов. Інформація про індивідуальні операції може бути узагальненою відповідно до їх характеру, за винятком, коли окрема інформація необхідна для розуміння впливу операцій пов'язаних сторін на фінансовий стан компанії.

Крім того, додатковою статтею 46а вимагається, щоб компанія, цінні папери якої допущені до торгівлі на регульованому ринку, включала до річного звіту звіт про корпоративне управління.

Держави-члени можуть дозволяти або вимагати розкрити іншу інформацію в річній звітності, крім тієї, яка повинна висвітлюватися згідно з Четвертою Директивою.

Крім того, Четверта Директива Ради ЄС передбачає, що держави-члени ЄС можуть дозволяти певним компаніям складати та подавати скорочену фінансову звітність.

Таблиця 2.17. Класифікація підприємств за їх розміром згідно із законодавством України та ЄС

Тип підприємства	Критерії визнання			
	Господарський Кодекс України [115]		Рекомендація Європейської Комісії [389]	
	Середньооблікова чисельність працюючих за звітний рік (осіб)	Обсяг валового доходу від реалізації продукції (млн євро)	Кількість працюючих (осіб)	Річний оборот та/або підсумок річного балансу (млн євро)
Велике	> 1000	Сума > 5	> 250	Оборот > 50та/ або підсумок балансу > 43
Середнє	50 – 1000	0,5 < Сума < 5	< 250	Оборот < 50 та/ або підсумок балансу < 43
Мале	≤ 50	Сума ≤ 0.5	< 50	< 10
Мікро	Не визначено	Не визначено	< 10	< 2

Наведені дані (табл. 2.17) свідчать, що критерії поділу підприємств за їх розміром, встановлені Господарським Кодексом України, відрізняються від критеріїв, наведених у Рекомендації Європейської Комісії.

Основні відмінності полягають у тому, що Господарський Кодекс України:

- 1) не передбачає виділення мікропідприємств;
- 2) не враховує підсумку річного балансу;
- 3) визначає значно менший розмір обсягу продажу (обороту) для віднесення підприємств до категорії малих і середніх.

В той же час, критерій чисельності персоналу для малого підприємства в Господарському Кодексі України та Рекомендації Європейської Комісії збігаються.

Розглянуті критерії класифікації підприємств за їх розміром безпосередньо не є основою для диференціації вимог щодо їх фінансової звітності. Зокрема, в Україні право подання фінансових звітів за скороченою за показником формою мають тільки ті малі підприємства, які відповідають критеріям суб'єкта малого підприємства (СМП), визначеним в Указі Президента України від 29.06.1999 р. № 746/99 «Про державну підтримку малого підприємництва», а саме, в яких:

- середньооблікова чисельність працівників за звітний період не перевищувала 50 чоловік;
- обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн грн.

До СМП не відносяться: довірчі товариства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні і небанківські фінансові установи, а також суб'єкти підприємницької діяльності, в статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам-учасникам і засновникам даних суб'єктів, які не є СМП, перевищують 25%.

Скорочені форми балансу і звіту про фінансові результати СМП, встановлені П(с)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», в свою чергу, згідно зі статтею 11 Четвертої Директиви Ради ЄС, держави-члени можуть дозволяти складати скорочений баланс компаніям, які на їх дату балансу не перевищують двох з трьох таких обмежень:

- 1) підсумок балансу – 3,65 млн євро;
- 2) чистий оборот – 7,3 млн євро;
- 3) середня кількість працівників упродовж фінансового року – 50 осіб.

Наведені критерії свідчать, що йдеться про підприємства, віднесені до категорії малих згідно з Рекомендацією Європейської Комісії (табл. 2.17).

Порівняння скороченого балансу, дозволеного Четвертою Директивою, з формою балансу, встановленою П(с)БО 25 (табл. 2.18), свідчить, що українське законодавство потребує детальнішої інформації про фінансовий стан суб'єкта малого підприємства, ніж законодавство ЄС щодо малого товариства. Винятком є стаття «Нематеріальні активи» та більша деталізація статей власного капіталу в форматі балансу, наведеному в Четвертій Директиві. Крім того, при застосуванні скороченого балансу вимагається розкрити інформацію про склад дебіторської та кредиторської заборгованості.

З іншого боку, як видно з табл. 2.19, Четверта Директива вимагає більш детальної інформації про доходи та витрати у скороченому звіті про прибутки та збитки, ніж П(с)БО 25.

У статті 27 Четвертої Директиви зазначається, що держави-члени можуть дозволяти компаніям, які на дату їх балансу не перевищують двох з трьох таких обмежень:

- 1) підсумок балансу – 4.5 млн євро;
- 2) чистий оборот – 29.2 млн євро;
- 3) середня кількість працівників упродовж фінансового року – 250 осіб,

замість чистого обороту та собівартості реалізованої продукції або (залежно від формату, замість зміни залишків запасів і матеріальних витрат) наводити у звіті про прибутки та збитки одну статтю «Валовий прибуток або збиток».

Таблиця 2.18. Порівняльний аналіз балансу згідно з П(с)БО 25 та скороченою формою балансу, передбаченою ст. 11 Четвертої Директиви Ради ЄС

П(с) БО 25	Четверта директива ради ЄС
Актив	Активи
I. Необоротні активи	C. Основні активи
-	I. Нематеріальні активи
Незавершене будівництво	-
Основні засоби: залишкова вартість	II. Матеріальні активи
первісна вартість	
знос	
Довгострокові фінансові інвестиції	III. Фінансові активи
Інші необоротні активи	-
II. Оборотні активи	D. Поточні активи
Виробничі запаси	I. Запаси
Готова продукція	
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість	II. Дебіторська заборгованість
первісна вартість	
резерв сумнівних боргів	

Продовження табл. 2.18

П(с) БО 25	Четверта директива ради ЄС
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	
Інша поточна дебіторська заборгованість	
Поточні фінансові інвестиції	III. Інвестиції
Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті	IV. Кошти в банку та касі
в іноземній валюті	
Інші оборотні активи	
Усього за розділом II	
III. Витрати майбутніх періодів	Е. Передплата та нарахований дохід
Баланс	X
Пасив	
I. Власний капітал	А. Капітал і резерви
Статутний капітал	I. Підписний капітал
Додатковий капітал	II. Рахунок премії по акціям
III. Резерв переоцінки	
Резервний капітал	IV. Резерви
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	V. Прибуток або збиток минулих періодів
	VI. Прибуток або збиток за звітний період
Неоплачений капітал	–
Усього за розділом I	X
II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	В. Забезпечення
III. Довгострокові зобов'язання	С. Кредиторська заборгованість
IV. Поточні зобов'язання Короткострокові кредити банків	
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	
Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом	
зі страхування	
з оплати праці	

Закінчення табл. 2.18

П(с) БО 25	Четверта директива ради ЄС
Інші поточні зобов'язання	
Усього за розділом IV	X
V. Доходи майбутніх періодів	D. Нараховані витрати та доходи майбутніх періодів
Баланс	X

По суті таку можливість мають малі і середні підприємства.

Отже, в ЄС критерії щодо компаній, які можуть складати скорочену звітність, встановлено окремо для балансу і звіту про прибутки та збитки.

Крім того, згідно зі статтею 44 Четвертої Директиви, в разі складання скороченого балансу компанії можуть також складати скорочені Примітки до звітів.

Четверта Директива також дозволяє компаніям, які складають скорочені фінансові звіти, оприлюднювати лише скорочений баланс і скорочені Примітки до звітів з різним ступенем розкриття інформації для компаній, які відповідають критеріям, наведеним у статті 11 і 27.

16 червня 2006 р. Європарламент і Рада ЄС прийняли Директиву 2006/46/ЄС, якою внесені зміни до Директив 78/660/ЄЕС (Четвертої Директиви) і 83/349/ЄЕС (Сьомої Директиви).

Таблиця 2.19. Порівняльний аналіз звіту про прибутки та збитки, встановленого Четвертою Директивою ЄС (ст. 24), з формою звіту про фінансові результати, встановленою П(с) БО 25

П(с) БО 25	Четверта директива ради ЄС
	B. Дохід
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1. Чистий оборот

Закінчення табл. 2.19

–	2. Збільшення запасів готової продукції та незавершеного виробництва
–	3. Роботи, виконані для власних потреб і капіталізовані
Інші операційні доходи	4. Інший операційний дохід
Інші звичайні доходи	5. Дохід від участі в капіталі
	6. Дохід від інших інвестицій та позик
	7. Інший процент, що підлягає отриманню і подібний дохід
–	8. Прибуток або збиток від звичайної діяльності після оподаткування
Надзвичайні доходи	9. Надзвичайний дохід
Разом чисті доходи	10. Прибуток або збиток за фінансовий рік
	А. Витрати
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	1. Зменшення запасів готової продукції та незавершеного виробництва
Матеріальні витрати	2. (а) Сировина і витратні матеріали (б) Інші зовнішні витрати
Витрати на оплату праці	3. (а) Зарплата (б) Витрати на соціальне забезпечення
Відрахування на соціальні заходи	
Амортизація	4. (а) Коригування вартості матеріальних і нематеріальних основних активів
Інші операційні витрати	5. Інші операційні витрати
Інші звичайні витрати	6. Коригування вартості фінансових активів та інвестицій.
	7. Процент, що підлягає сплаті та подібні витрати
–	8. Податок на прибуток або збиток звичайної діяльності
–	9. Прибуток або збиток звичайної діяльності після оподаткування
Надзвичайні витрати	10. Надзвичайні витрати
–	11. Податок на надзвичайний прибуток або збиток
Податок на прибуток	12. Інші податки, не відображені у наведених вище статтях
Чистий прибуток (збиток)	13. Прибуток або збиток за фінансовий рік

Зокрема, в Четвертій Директиві змінено статті 11 і 27, які містять критерії визначення компанії, яким дозволяється складати та подавати скорочені фінансові звіти (табл. 2.20).

З наведених даних видно, що граничні значення підсумку балансу та чистого обороту збільшено на 20%, що приведе до збільшення компаній, які можуть складати скорочені фінансові звіти.

Поряд з тим держави-члени не мають можливості застосовувати норми, які передбачають скорочену фінансову звітність до компаній, акції яких допущені для торгівлі на регульованих ринках.

Досвід та тенденції регулювання бухгалтерського обліку в ЄС свідчать, що важливим питанням подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є визначення вимог до обсягу та якості інформації, яка надається зовнішнім користувачам у вигляді фінансової звітності.

На нашу думку, всі суб'єкти господарської діяльності повинні застосовувати єдині принципи оцінювання та розкриття інформації, але обсяг інформації, яка підлягає розкриттю, визначається винятково потребами користувачів. Тому на законодавчому рівні слід установити мінімальні вимоги до складу фінансової звітності відповідних суб'єктів господарювання, а додаткову інформацію кожний суб'єкт надаватиме залежно від конкретної ситуації.

Таблиця 2.20. Зміна значень критеріїв щодо подання скорочених фінансових звітів

Звіт	Критерій	Значення	
		До зміни	Після зміни
Баланс	Підсумок балансу	3,65 млн євро	4,4 млн євро
	Чистий оборот	7,3 млн євро	8,8 млн євро
	Середня чисельність працівників	50	50
Звіт про прибутки та збитки	Підсумок балансу	14,6 млн євро	17,5 млн євро
	Чистий оборот	29,2 млн євро	35 млн євро
	Середня чисельність працівників	250	250

У зв'язку з цим потребує уточнення статус національних положень (стандартів), оскільки вже зараз усі вимоги розкриття інфор-

мації згідно з П(с)БО розповсюджуються лише на підприємства, що зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність.

Враховуючи ускладнення положень міжнародних стандартів, вимоги складання звітності згідно з МСФЗ доцільно розповсюдити лише на підприємства, які мають оприлюднювати фінансову звітність відповідно до ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Форми фінансових звітів інших підприємств та обсяг інформації, що підлягає розкриттю в примітках до них, слід узгодити з Директивами ЄС.

Поряд з тим, слід застосувати диференційований підхід до звітності малих підприємств, зокрема передбачити скорочену звітність для:

- малих товариств, які відповідають критеріям Четвертої Директиви, у складі та формі скороченого балансу, скороченого звіту про фінансові результати і скорочених приміток до звітів, визначених зазначеною Директивою;
- інших малих підприємств у складі скороченого балансу і скороченого звіту про фінансові результати за формою, визначеною національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- мікропідприємств у складі спрощеної податкової звітності.

Практичне застосування запропонованих заходів дозволить спростити вимоги щодо звітності значної кількості підприємств та гармонізувати їх з вимогами законодавства ЄС.

Важливою передумовою запропонованої диференціації фінансової звітності в Україні є адекватність підходів до обліку та звітності згідно з МСФЗ і Директивами ЄС і П(с)БО.

Поряд з тим, зберігаються окремі розбіжності та невизначеності, зокрема щодо обліку внесків в іноземній валюті та відображення надзвичайних статей у фінансових звітах.

Єдиним національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку, який не лише за змістом, а й за номером та назвою узгоджується з відповідним міжнародним стандартом, є П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Ці стандарти (міжнародний та національний) містять однакові підходи стосовно перерахунку операцій та статей в іноземній валюті та відображення курсових різниць у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Проте «білою плямою» обох стандартів є питання стосовно обліку внесків в іноземній валюті до власного капіталу підприємства.

Слід відзначити, що цьому питанню не приділяється достатньо уваги ні у вітчизняних, ні в зарубіжних публікаціях.

Сутність проблеми проілюструємо на такому прикладі.

ТОВ було створено у листопаді 2002 р. Учасниками товариства є громадянин України та громадянин Канади. Частка громадянина Канади становить 100 000 доларів США, зокрема 60 000 доларів у вигляді устаткування, а решта – грошовими коштами. Устаткування було внесене в грудні 2002 р., а грошові кошти – в січні 2003 р.

Припустимо, що валютні курси були такими:

- на дату підписання установчих документів – 5,5 грн. за дол.;
- на дату внеску устаткування – 5,52 грн за 1 дол.;
- на дату річного балансу (31.12.2002) – 5,4 грн за 1 дол.;
- на дату внеску грошових коштів – 5,45 грн за 1 дол.

Згідно з П(с)БО 21, дебіторську заборгованість за внеском до статутного капіталу на дату підписання установчих документів у сумі 550 000 грн буде відображено в розділі I Пасиву балансу за статтею «Неоплачений капітал». За формальною ознакою така заборгованість не вважається монетарною, оскільки не є ні активом, ні зобов'язанням. Тому на 31 грудня 2002 р. вона становитиме 220000 грн ($40000 \times 5,5$).

Але якщо виходити з принципу превалювання сутності над формою, стаття «Неоплачений капітал» може бути монетарною статтею.

По-перше, рахунок 46 «Неоплачений капітал» є контрраханком до пасивних рахунків капіталу – звичайно до рахунку 40 «Статутний капітал», а в окремих випадках – і до рахунку 42 «Додатковий капітал». Термін «контррахунок» (у вітчизняній теорії бухгалтерського обліку відомий як «контрарний рахунок») широко використовується в західній періодиці та практиці. Наприклад, у відомому підручнику американських авторів наведено таке визначення контрраханку: «Контррахунок (Contra account) в балансі є статтею, яка зменшує рахунок активу, зобов'язання або власного капіталу» [432, с. 205].

Отже, контрпасивний рахунок 46 «Неоплачений капітал» є активним рахунком, на якому відображено дебіторську заборгованість учасників за внесками до капіталу підприємства.

У свою чергу, ця дебіторська заборгованість відповідає визначенню активу, а саме:

- 1) виникла внаслідок минулих подій (підписання установчих документів);

- 2) контролюється підприємством внаслідок права на отримання внеску згідно з угодою;
- 3) очікуються економічні вигоди від її погашення у формі надходження грошових коштів.

Формат балансу, визначений Четвертою Директивою ЄС, передбачає відображення дебіторської заборгованості за внесками до капіталу в активі у розділі А або D, або в пасиві – у розділі «Капітал і резерви».

Чи логічно вважати одну й ту саму заборгованість монетарною, якщо вона відображена в активі, та немонетарною, якщо вона відображається в пасиві вирахуванням з власного капіталу?

Оскільки в самій Директиві класифікація монетарних та немонетарних статей відсутня, Дорадчий форум з бухгалтерського обліку видав спеціальний документ «Переведення іноземної валюти», який містить чіткі пояснення [448, с. 22–25] щодо розподілу статей балансу на монетарні та немонетарні (Додаток 7).

Наведені аргументи дозволяють стверджувати, що дебіторська заборгованість за внесками до власного капіталу є монетарною статтею, якщо її погашення буде здійснено грошовими коштами або еквівалентами їх.

Отже, така заборгованість в іноземній валюті підлягає перерахунку за валютним курсом на дату балансу та дату погашення заборгованості.

Якщо виходити з пункту 8 П(с)БО 21, то курсову різницю від перерахунку неоплаченого капіталу слід відображати в складі інших доходів або інших витрат.

Проте це суперечить сутності доходів і витрат, визначених у концептуальній основі міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та П(с)БО 3. Зокрема, зростання капіталу підприємства за рахунок внесків власників не є доходом.

Тому будь-які результати (прибутки та збитки) операцій з капіталом (у тому числі податок та прибуток) відображаються на рахунках власного капіталу (звичайно додаткового капіталу або нерозподіленого прибутку).

Такий підхід, зокрема, чітко визначено у МСБО 12 «Податки на прибуток» та МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання».

Виходячи з цього, наведену в прикладі операцію слід відобразити такими записами:

1. Відображено внесок іноземного учасника до статутного капіталу ТОВ «Віндовка» (100 000 дол.):

Дебет 46 «Неоплачений капітал» 550 000

Кредит 40 «Статутний капітал» 550 000

2. Внесено устаткування іноземним учасником до статутного капіталу (60 000 дол.):

Дебет 10 «Основні засоби» 330 000

Кредит 46 «Неоплачений капітал» 330 000

3. Відображено на дату балансу (31 грудня 2002 р.) курсову різницю по заборгованості стосовно внеску до статутного капіталу:

Дебет 425 «Інший вкладений капітал» або

44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» 4000

Кредит 46 «Неоплачений капітал» 4000

4. Надійшло від іноземного учасника в погашення заборгованості за внеском до статутного капіталу:

Дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» 218 000

Кредит 46 «Неоплачений капітал» 216 000

Кредит 425 «Інший вкладений капітал» або

44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» 2000

Для легалізації такої методології обліку курсових різниць за монетарними статтями щодо заборгованості за внесками до власного капіталу слід внести відповідні зміни до П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Зокрема, визначення монетарних активів пропонуємо викласти в такій редакції: «Монетарні статті – грошові кошти та їх еквіваленти, а також інші статті балансу, за якими очікується надходження або видаток грошових коштів або їх еквівалентів у фіксованій (або визначеній) сумі».

Поряд з тим, перше речення пункту 9 П(с)БО 21 слід доповнити та викласти в такій редакції: «Курсові різниці, які виникають щодо монетарних статей, які є наслідком операцій з власним капіталом (заборгованість за внесками до статутного капіталу, викуп та перепродаж власних акцій тощо), та фінансових інвестицій у господарській одиниці за межами України, відображаються в складі іншого додаткового капіталу, а при його відсутності списуються за рахунок нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)».

Запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку призвело до появи нових термінів, категорій і об'єктів бухгалтерського обліку в Україні. Однією з таких категорій є «надзвичайна подія», визначення якої наведено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».

У вітчизняній літературі [119, 153] досить докладно розглянуті питання документального оформлення та відображення цих подій у системі рахунків бухгалтерського обліку і фінансовій звітності.

Проте відсутній аналіз відповідності підходів до обліку надзвичайних доходів і витрат в Україні та міжнародній практиці.

Виходячи з цього, метою статті є дослідження вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку наслідків надзвичайних підходів та надання рекомендацій щодо подальшого вдосконалення П(с)БО.

Згідно з П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати», у складі надзвичайних витрат і надзвичайних доходів відображаються відповідно витрати і доходи від подій і операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій.

У свою чергу, це положення (стандарт) визначає надзвичайну подію як подію або операцію, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді» [267, с. 45].

Таке визначення ґрунтується на тексті МСБО 8 в редакції, що діяла на час розробки П(с)БО 3: «Екстраординарні статті – це дохід або витрати, які виникають в результаті подій чи операцій, що чітко відрізняються від звичайної діяльності підприємства, а значить не очікується, що вони повторюватимуться часто та регулярно» [212, с. 170].

Проте існують важливі, на наш погляд, розбіжності в трактуваннях надзвичайних подій у міжнародних і національних стандартів. МСБО не призначені для застосування щодо несуттєвих статей. Тому, згідно з МСБО, до надзвичайних доходів і витрат слід відносити лише суттєві екстраординарні статті. Аналогічний підхід застосовується в Стандартах фінансового обліку США [471].

На відміну від цього, в П(с)БО суттєвість має дуже обмежене застосування, зокрема П(с)БО 3 не обмежує надзвичайні доходи і витрати суттєвими статтями. Виходячи з цього, до надзвичайних подій відносять усі події та операції, які підпадають під це визначення. Зокрема, Л. Ільяш до надзвичайних витрат і доходів відносить відшкодування шкоди при ДТП [153].

Ще ширше трактує надзвичайні події Р. Грачова, яка зазначає, що «... до групи надзвичайних у міжнародній бухгалтерській практиці відносяться доходи і витрати, які жодне підприємство не може планувати заздалегідь як постійні і регулярні, до цієї самої групи відносяться доходи і витрати, які не можуть бути звичайними для конкретного підприємства» [119, с. 4].

Тому, на її думку, «... продаж необоротних активів – це завжди надзвичайна подія, вже хоча б тому, що на балансі підприємства ці активи проходили по статтях необоротних, а не оборотних» [119, с. 3].

Для обґрунтування своєї позиції Р. Грачова посилається на п. 72 Концептуальної основи МСФЗ: «Дохід та витрати можуть відображатися в звіті про прибутки та різним чином для того, щоб надавати інформацію, доречну для прийняття економічних рішень. Наприклад, загальноприйнятою практикою є розмежування тих статей доходу та витрат, які виникають під час звичайної діяльності підприємства, і статей, які виникають під час інших видів діяльності. Це розмежування робиться на тій основі, що джерело статті має відношення до оцінки здатності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти в майбутньому. Наприклад, малоімовірно, щоб така побічна діяльність, як продаж довгострокових інвестицій, відбувалася на постійній основі. Коли розмежування статей проводиться на такій основі, необхідно брати до уваги характер підприємства та його діяльності. Статті, які є наслідком звичайної діяльності одного підприємства, можуть бути незвичайними для іншого» [212, с. 62].

Слід зазначити, що Р. Грачова потрапила в термінологічну «пастку», оскільки ототожнює «незвичайні» (unusual) і «надзвичайні» (extraordinary) статті. Хоча і «незвичайні» і «надзвичайні» статті доходів і витрат є нерегулярними, між ними існує кілька відмінностей.

По-перше, суттєва стаття є надзвичайною за умови, що вона є одночасно незвичайною та нечастою.

По-друге, надзвичайними вважаються лише ті доходи і витрати, які не є наслідком основної діяльності підприємства.

На відміну від надзвичайних статей, до категорії «незвичайних» відносять доходи і витрати, які хоча не пов'язані з основною діяльністю підприємства, але є типовими складовими звичайної господарської діяльності.

Проте, якщо незвичайні статті є суттєвими, їх слід відображати окремо від інших статей звичайної діяльності.

На це, зокрема, вказує п. 16 МСБО 8 «Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»: «У випадках, коли дохід та витрати в межах прибутку або збитків від звичайної діяльності мають такий розмір, характер та частоту, що їх розкриття є важливим для пояснення результатів діяльності

підприємства за цей період, характер та суму таких статей слід розкривати окремо» [212, с. 172].

Далі зазначається, що хоча статті доходу і витрат, викладені в параграфі 16, не є екстраординарними статтями, характер та суми таких статей можуть мати значення для користувачів фінансової звітності, які краще розумітимуть фінансовий стан і результати діяльності підприємства, а також прогнозуватимуть фінансовий стан і результати його діяльності.

Приклади обставин, що можуть призвести до окремого розкриття статей доходу та витрат [212, с. 172–173]:

- списання вартості запасів до чистої вартості реалізації або основних засобів до їх суми очікуваного відшкодування, а також сторнування такого списання;
- реструктуризація діяльності підприємства та сторнування будь-яких забезпечень витрат на реструктуризацію;
- продаж основних засобів;
- продаж довгострокових інвестицій;
- припинена діяльність;
- урегулювання судових позовів;
- інші сторнування забезпечень.

Аналогічний підхід містять стандарти фінансового обліку США, які надають чіткі вказівки щодо відображення у фінансовій звітності нерегулярних статей (табл. 2.21).

Як бачимо, відмінністю в поданні «незвичайних» і «надзвичайних» статей у США є також те, що перші відображають валовою сумою, а другі чистою сумою, тобто за вирахуванням податку на прибуток.

Водночас існують різні підходи до відображення податку на прибуток від надзвичайної діяльності в державах-членах ЄС [40, с. 56].

Зокрема, в Бельгії, Фінляндії, Франції, Німеччині, Греції, Італії, Люксембурзі, Португалії та Швеції дозволяється, а в Австрії навіть вимагається об'єднувати податок на прибуток від звичайної та надзвичайної діяльності в одну статтю.

У Данії, Ірландії, Нідерландах, Іспанії та Великій Британії вимагається окремо відображати прибуток від надзвичайної діяльності від податку на прибуток від звичайної діяльності.

Але практика виділення надзвичайних статей залишається об'єктом критики, оскільки не завжди легко розрізнити «незвичайні» та «надзвичайні» статті. Зокрема, у Великій Британії немає

однозначного трактування щодо продажу основних засобів і понад-нормових витрат.

Таблиця 2.21. Узагальнення нерегулярних статей у звіті про прибуток [432, с. 146]

Стаття	Критерій	Приклади	Відображення у звіті про прибуток
Припинена діяльність	Вибуття сегмента діяльності, який є окремим напрямом бізнесу або класом замовників	Продаж диверсифікованою компанією значного підрозділу, який здійснює лише діяльність у галузі електроніки	Показується (за вирахуванням податку) в окремій частині звіту про прибуток після діяльності, що триває, але до надзвичайних статей
Надзвичайні статті	Суттєва та одночасно незвична і нечаста (неперіодична)	Прибутки або збитки внаслідок аварій, експропріації або заборони згідно з новим законодавством	Окрема секція у звіті про прибуток під назвою «Надзвичайні статті» (показується за вирахуванням податку)
Незвичайні прибутки та збитки, які не розглядаються як надзвичайні	Суттєві, характерні для типової господарської діяльності незвичайні або нечасті, але не обидва одночасно	Списання дебіторської заборгованості, запасів; прибутки та збитки від курсових різниць; прибутки та збитки від продажу активів	Окрема секція в звіті про прибуток. Часто наводяться в складі інших доходів та інших витрат (не наводяться за вирахуванням податку)
Зміна принципу	Зміна від одного загальноприйнятого принципу до іншого	Зміна основи оцінки запасів з методу FIFO на метод середньозваженої собівартості	Кумулятивний вплив зміни відображається у звіті про прибуток між надзвичайними статтями та чистим прибутком (показується за вирахуванням податку)
Зміни в оцінках	Нормальні, періодичні виправлення та коригування	Зміни щодо реалізаційної вартості дебіторів і запасів, зміни в очікуваному терміні служби обладнання	Зміни в звіті про прибуток лише в статті, на яку це впливає (не показується за вирахуванням податку)

Складність та суб'єктивізм ідентифікації надзвичайних доходів і витрат викликали різну реакцію органів, що встановлюють стандарти бухгалтерського обліку.

Рада стандартів бухгалтерського обліку США надає перелік витрат і доходів, які не є надзвичайними [471]:

- 1) списання або сторнування дебіторської заборгованості, запасів, орендованих об'єктів або нематеріальних активів;
- 2) прибутки та збитки внаслідок курсових різниць;
- 3) прибутки та збитки від ліквідації сегментів діяльності;
- 4) прибутки та збитки від продажу або ліквідації основних засобів;
- 5) наслідки страйків;
- 6) коригування нарахувань за довгостроковими контрактами;
- 7) збитки та витрати, що виникли внаслідок подій 11 вересня 2001 р.

На відміну від цього, Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку взагалі відмовилася від розкриття надзвичайних статей.

Переглянутий МСБО 1 «Подання фінансових звітів», що набув чинності для фінансових звітів за період з 1 січня 2005 р. або пізніше, забороняє робити розкриття «надзвичайні статті» у фінансових звітах.

Це призводить до розбіжностей у підходах до надзвичайних статей в Міжнародних стандартах, з одного боку, та Стандартів фінансового обліку США, Четвертої Директиви ЄС і П(с)БО, з іншого боку.

Оскільки, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» П(с)БО не мають суперечити Міжнародним стандартам, слід внести відповідні зміни до П(с)БО 3 і виключити з форми №2 «Звіт про фінансові результати» рядки 200–210. Одночасно слід передбачити розкриття доходів і витрат внаслідок стихійного лиха, аварій тощо в примітках до фінансових звітів.

Подальша гармонізована диференціація вимог до фінансової звітності дозволить забезпечити прийнятний рівень розкриття інформації без значних додаткових витрат з боку підприємств. Поряд з тим, використання принципів МСФЗ в Україні потребує подальшого дослідження з урахуванням накопиченого досвіду їх застосування.

Висновки до розділу 2

На основі проведеного дослідження можна виділити три етапи розвитку бухгалтерського обліку в Україні за час її незалежності.

Упродовж першого етапу (1991–1996) було визначено основні концептуальні характеристики нової системи бухгалтерського обліку.

Зокрема було створено власну систему регулювання бухгалтерського обліку та проголошено курс на перехід до міжнародних принципів і стандартів обліку, який знайшов втілення в державній програмі.

Щоб реалізувати цю програму, українські вчені розробили концептуальні основи нової системи обліку у вигляді Проекту Закону про бухгалтерський облік і національного плану рахунків. Проте на цьому етапі не вдалося реалізувати Державної програми в частині переходу до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку.

На другому етапі (1997–1999) було створено правові та методологічні передумови трансформації системи бухгалтерського обліку. В цей час було здійснено важливі кроки з реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням МСБО. Запровадження МСБО в Україні здійснювалося шляхом розробки та затвердження положень (стандартів), планів рахунків бухгалтерського обліку і форм фінансової звітності, розроблених відповідно до положень МСБО.

Правовий статус і принципи бухгалтерського обліку було законодавчо закріплено в Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Успішне виконання програми реформування бухгалтерського обліку стало можливим завдяки об'єднанню зусиль представників законодавчої та виконавчої влади, науковців та професійних громадських організацій.

На третьому етапі (2000– дотепер) відбулося запровадження нової системи бухгалтерського обліку та триває її апробація.

В результаті реформування бухгалтерського обліку в Україні відбулася його трансформація на концептуальному, структурному і технічному рівнях.

На концептуальному рівні зміна концепцій капіталу і амортизації дозволила в повному обсязі запровадити загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, зокрема обачність, нарахування та відповідність.

На структурному рівні було завершено перехід від балансу-брутто до балансу-нетто та послідовного функціонального підходу щодо подання витрат у звіті про фінансові результати.

У свою чергу, зміна структури балансу і звіту про фінансові результати призвели до зміни побудови плану рахунків бухгалтерського обліку, структура якого була переорієнтована зі стадій кругообігу засобів на класифікацію елементів фінансових звітів.

Трансформація на рівні керуючої підсистеми в Україні пов'язана передусім з переходом від обліку, що ґрунтується на правилах, до обліку, застосованому на принципах. Запровадження принципів і методів МСФЗ призвело, з одного боку, до значного скорочення діапазону застосування правил внаслідок заміни чисельних положень та інструкцій стислими стандартами. З іншого боку, зберігаються правила відображення операцій на рахунках, закріплені в плані рахунків, та інструкції щодо його застосування, та правила складання фінансових звітів, закріплені в уніфікованих формах звітності.

В результаті сучасна українська система бухгалтерського обліку поєднує риси обох західних моделей. З точки зору регламентації бухгалтерського обліку, в Україні переважає континентальна модель, яка характеризується державним регулюванням обміну, уніфікованими формами звітності та централізованим планом рахунків. З іншого боку, тут застосовується інтегрована система рахунків і функціональний підхід на основі реалізації до визначення фінансового результату (крім суб'єктів малого підприємства), що притаманно англосаксонській системі.

Така змішана система бухгалтерського обліку характерна для більшості країн з перехідною економікою.

Проведене дослідження свідчить, що в державах – колишніх республіках СРСР відбулися суттєві зміни в системі регулювання і методології бухгалтерського обліку.

Поряд із цим у більшості країн зберігається державне регулювання обліку, суб'єктом якого звичайно є Міністерство фінансів (або Міністерство економіки і фінансів), а в Латвії та Естонії суб'єктом регулювання бухгалтерського обліку є недержавний орган – Рада з бухгалтерського обліку.

Методологія бухгалтерського обліку в більшості держав орієнтована на застосування принципів і положень МСФЗ. При цьому пострадянські держави використовують різні стратегії імплементації

тації МСФЗ у конкретному правовому полі. Найбільш перспективним є підхід Азербайджану, який передбачає обмежене пряме застосування МСФЗ з альтернативою їх добровільного застосування підприємствами замість НСБО.

Отже, реформування бухгалтерського обліку сприяло інтеграції фінансового сектору України в міжнародну систему, розвитку фондового ринку України, підвищенню прозорості фінансової звітності та розвитку професії бухгалтера. В Україні досягнуто високого рівня гармонізації Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з МСФЗ. Водночас назріла необхідність переходу до обмеженого прямого застосування МСФЗ.

Аналіз тенденції щодо гармонізації вимог до фінансової звітності в ЄС та зіставлення їх з вимогами законодавства України дозволяє зробити такі висновки:

- Законодавство ЄС визначає порядок складання та подання фінансових звітів, зокрема скорочених, лише для товариств;
- форми фінансових звітів українських підприємств мають певні відмінності від форматів фінансових звітів, передбачених Четвертою Директивою Ради ЄС;
- Господарський кодекс України встановлює критерії поділу підприємств на малі, середні та великі, які не відповідають (крім чисельності працівників для малого підприємства) рекомендації Європейської Комісії;
- малі та середні товариства держав-членів ЄС, які задовольняють критеріям, встановленим Четвертою Директивою, можуть складати скорочену фінансову звітність та оприлюднювати лише скорочений баланс і скорочені примітки до звітів;
- в Україні скорочені фінансові звіти суб'єктів малого підприємства за складом і змістом суттєво відрізняються від вимог Четвертої Директиви ЄС.

Враховуючи ускладнення положень міжнародних стандартів, вимоги складання звітності згідно з МСФЗ доцільно розповсюдити лише на підприємства, які мають оприлюднювати фінансову звітність відповідно до ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Форми фінансових звітів інших підприємств та обсяг інформації, що підлягає розкриттю в примітках до них, слід узгодити з Директивами ЄС.

Також слід застосувати диференційований підхід до звітності малих підприємств, зокрема передбачити скорочену звітність для:

- малих товариств, які відповідають критеріям Четвертої Директиви, у складі та формі скороченого балансу, скороченого звіту про фінансові результати і скорочених приміток до звітів, визначених зазначеною Директивою;
- інших малих підприємств у складі скороченого балансу і скороченого звіту про фінансові результати за формою, визначеною національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- мікропідприємств у складі спрощеної податкової звітності.

Важливою передумовою запропонованої диференціації фінансової звітності в Україні є адекватність підходів до обліку та звітності згідно з МСФЗ, Директивами ЄС і П(с)БО.

Поряд з тим, зберігаються окремі розбіжності та невизначеності, зокрема, щодо обліку внесків в іноземній валюті та відображення надзвичайних статей у фінансових звітах.

Розділ 3

АСПЕКТИ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ НА ОСНОВІ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ

3.1. Аналіз відповідності Положень (стандартів) бухгалтерського обліку міжнародним стандартам

Програмою реформування бухгалтерського обліку передбачалося розробити першочергові та вдосконалити (переглянути) діючі положення (стандарти) бухгалтерського обліку, щоб вони гармоніювали з основними принципами і вимогами міжнародних стандартів. Перелік першочергових стандартів, що підлягають розробці, терміни їх затвердження та впровадження було визначено графіком, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 01.12.1998 р. № 241.

Станом на 1 січня 2003 р. було розроблено й впроваджено усі з 24 запланованих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(с)БО) та один «позаплановий» стандарт – П(с)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». У 2003–2006 рр. були затверджені ще сім П(с)БО. Отже, щодо чисельності та складу першочергових положень (стандартів) програму можна вважати виконаною.

Про те, наскільки фінансова звітність, складена за П(с)БО, відповідає вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності, існують різні точки зору. Зокрема, старший партнер фірми «Прайсвотерхауз Куперс» Д. Парфїт зазначає, що «перехід на українські стандарти бухгалтерського обліку, які не визнані та незрозумілі в світі, пуста втрата часу. Нехай експерти говорять, що вони основані на Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, але якщо це не міжнародні стандарти, то вони не будуть прийняті в світі. І українські

компанії, які захочуть працювати на Заході, будуть нести додаткові витрати» [130, с. 5].

Координатор Проекту Міжнародного огляду бухгалтерського обліку (GAAP-2001) в Україні О. Свістич вважає, що: «Уже зараз застосування нових національних стандартів дозволяє додати реального економічного змісту фінансової звітності. У тому вигляді, в якому вони вже існують, ці стандарти дозволяють робити те, що необхідно для вирішення більш глобального завдання – через забезпечення зрозумілості і прозорості фінансової інформації для широкого кола інвесторів, ділових партнерів, клієнтів – сприяти розвитку національного бізнесу» [236, с. 22].

У звіті Всесвітнього банку [457], хоча й було відмічено схвальний прогрес щодо стандартів обліку, зазначено, що ці стандарти не забезпечили той рівень прозорості та зіставності, який вимагається МСФЗ.

У 2000–2001 рр. у межах кількох проектів було здійснено аналіз щодо відповідності П(с)БО і МСФЗ. В результаті такого аналізу [476] експерти компанії ІВТСІ, яка здійснювала «Проект реформи бухгалтерського обліку у приватному секторі в Україні», дійшли висновку, що П(с)БО не повністю відповідають МСБО, тому замість розробки національних стандартів Україні потрібно приймати МСБО в «чистому вигляді».

На нашу думку, цей аналіз був дещо формальним, оскільки експерти фактично обмежилися порівнянням П(с)БО з конкретним МСБО без урахування різниці в їхній структурі.

Наприклад, при аналізі П(с)БО 2 «Баланс» і П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати» експерти ІВТСІ вважають відхиленням цих П(с)БО від МСБО 1 те, що П(с)БО 2 і П(с)БО 3 не вимагають подавати частку меншості, тоді як ця вимога є в МСБО 1.

Однак частка меншості наводиться лише в консолідованих фінансових звітах. У загальних положеннях П(с)БО 2 і П(с)БО 3 чітко зазначено, що особливості складання консолідованого балансу визначаються окремим положенням (стандартом), а саме – П(с)БО 20, у якому передбачено окреме подання частки меншості.

Те саме стосується висновку, що в П(с)БО 2 не наводиться підхід до належної класифікації довгострокових зобов'язань, за якими нараховуються відсотки, як непоточних, згідно з МСБО 1. Проте таку норму містить П(с)БО 11 «Зобов'язання». Але наведення положень, наприклад МСБО 1, в кількох П(с)БО не можна вважати відхиленням

від МСБО по суті. На це вказують експерти іншого проекту «Реформа бухгалтерського обліку в Україні» (Проект TACIS FINUK 9802), які зазначають, що підхід, прийнятий в Україні, є більш логічний, ніж підхід в МСБО. В ПБО містяться стандарти для всіх основних фінансових звітів, які деталізуються в наступних стандартах. Тому ПБО здатні щонайкраще об'єднати окремі технічні вимоги, викладені в МСБО, в більш структуровану форму [327, с. 6].

Міжнародний огляд бухгалтерського обліку [406], який оприлюднили 11 грудня 2001 р. сім найбільших на той час у світі фірм, що спеціалізуються на цих питаннях, свідчив, що залишилися певні розбіжності між українськими та міжнародними стандартами. Більшість із цих розбіжностей було усунуто в процесі подальшої розробки та вдосконалення П(с)БО. Проте цей огляд не можна вважати вичерпним, оскільки він не охоплює усіх відмінностей між українськими стандартами та МСБО. Наприклад, МСБО 34 вимагає, щоб проміжна (квартальна) звітність (якщо її подає підприємство) включала такий самий комплект фінансових звітів (повних або стислих), як і річна фінансова звітність. Проте, згідно зі статтею 13 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», до складу проміжної звітності включено лише баланс та звіт про фінансові результати.

Згідно з МСБО 1, фінансові звіти підприємства відповідають міжнародним стандартам лише за умови, якщо вони відповідають усім вимогам кожного відповідного стандарту і кожному відповідному глумаченню, які входять до складу МСФЗ.

Відсутність повного збігання норм П(с)БО та положень міжнародних стандартів не обов'язково може призвести до невідповідності звітності вимогам МСБО, якщо розбіжності не суттєві. Крім того, навіть суттєві розбіжності в окремих положеннях можуть не впливати на відповідність МСБО фінансової звітності окремого підприємства. Наприклад, розбіжності в підходах до обліку будівельних контрактів не впливатимуть на фінансову звітність підприємств, які не займаються такою діяльністю.

Виходячи з цього, відповідність фінансової звітності українського підприємства міжнародним стандартам може бути визначена лише шляхом неформального комплексного аналізу відповідних передумов і критеріїв.

На нашу думку, повна відповідність звітності, складеної за П(с)БО, усім вимогам МСБО може бути досягнута за умов:

- 1) збігання концептуальних основ П(с)БО і МСФЗ;
- 2) відповідності норм П(с)БО положенням міжнародних стандартів;
- 3) адекватного тлумачення та дотримання норм П(с)БО;
- 4) несуттєвості існуючих розбіжностей та їхньому впливу на якість фінансової звітності;
- 5) наявності аудиторського висновку про відповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ, складеного на основі аудиту, проведеного за міжнародними стандартами.

У загальному вигляді алгоритм аналізу відповідності фінансової звітності вимогам МСБО наведено на рис. 3.1.

Хоча концептуальна основа не входить до складу МСФЗ, вона містить виклад концепцій та пояснення, які мають важливе значення для розуміння і практичного застосування міжнародних стандартів.

Тому аналіз доцільно розпочати з порівняння концептуальних положень та загальних вимог МСФЗ до фінансової звітності з аналогічними нормами українського законодавства та П(с)БО.

Дослідження окремих концептуальних положень бухгалтерського обліку в Україні міститься в працях В. Швеца, Н.Горицької, Р. Грачової, С. Токар, С. Мушинського, О. Петрука та інших авторів.

На думку В. Швеца [362], сферою концептуальних відмінностей між П(с)БО та МСФЗ є такі принципи та припущення: безперервність та стабільність облікової політики; метод нарахування; суттєвість; перевага сутності над формою; обачність (консерватизм). Проте за всіма наведеними позиціями, крім обачності, автор вказує на недотримання цих принципів в Україні на практиці, хоча й не наводить ніяких фактів або посилань на результати інших досліджень.

Що стосується суттєвості, то, як відомо, МСФЗ не поширюються на несуттєві статті. Між тим, в Україні більшість норм П(с)БО розповсюджуються на господарські операції та статті звітності без урахування їх суттєвості. Тому слід погодитися з В. Швецом у тому, що процедури обліку деяких несуттєвих елементів складні та обтяжливі для системи бухгалтерського обліку [362, с. 350].

О.М. Петрук на основі аналізу принципів складання, підготовки фінансової звітності за Законом України «Про бухгалтерський облік» та МСФЗ дійшов висновків, що:

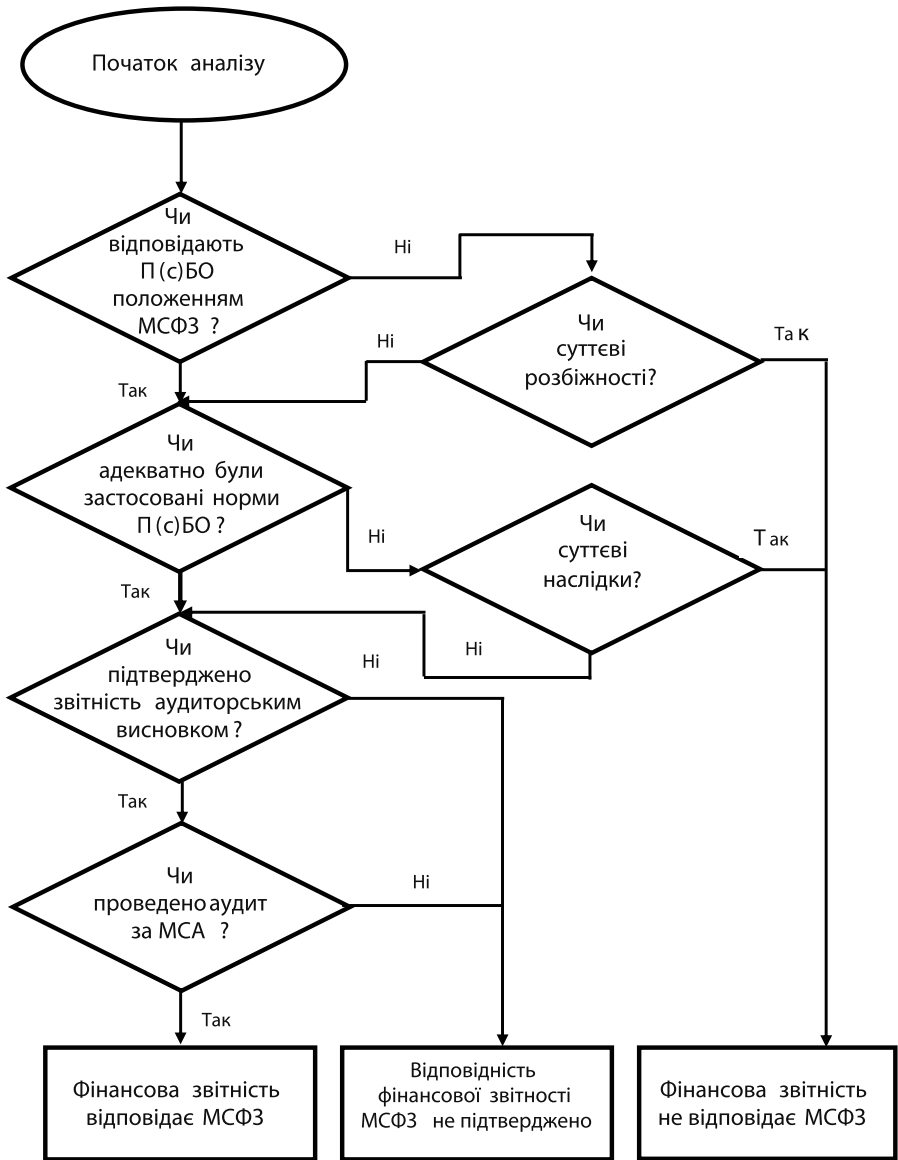


Рис. 3.1. Алгоритм аналізу відповідності фінансової звітності вимогам МСФЗ

- структура та зміст принципів формування бухгалтерської звітності в Законі України «Про бухгалтерський облік» не збігається з МСФЗ;
- у ряді випадків є розходження між складом та наповненням принципів в Законі України «Про бухгалтерський облік»;
- порівняно з МСФЗ, у Законі України «Про бухгалтерський облік» основні допущення з організації бухгалтерського обліку називаються принципами. До складу принципів також включено такі, що відповідають за змістом якісним характеристикам звітності;
- не сформульовано в Законі України «Про бухгалтерський облік», на відміну від МСФЗ, поняття достовірного та об'єктивного представлення фінансової звітності, а також поняття зіставності фінансової звітності, яке знайшло розкриття лише в П(с)БО 1;
- у ряді принципів Закону України «Про бухгалтерський облік», які є аналогами принципів МСФЗ (безперервної діяльності підприємства, превалювання сутності над формою, обачності), є відмінності в трактуванні;
- усі принципи у МСФЗ розкриваються докладніше, ніж у Законі України «Про бухгалтерський облік», і містять значну кількість прикладів. У Законі ж висвітлено лише короткі та дещо поверхневі формулювання [273, с. 220–221].

При цьому автор вважає, що основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні відповідають як певним основоположним припущенням, так і якісним характеристикам МСФЗ [273, с. 215].

С. Зубілевич [148, с.18] відзначає що, загальні вимоги до фінансової звітності українських підприємств, викладенні в П(с)БО 1, відрізняються від МСФЗ:

- встановленням принципів підготовки фінансової звітності на додаток до якісних характеристик фінансової інформації;
- обов'язковим, а не рекомендаційним характером форм фінансових звітів;
- обмеженим застосуванням судження керівництва щодо суттєвості інформації, яка надається в звітах, внаслідок встановлення обов'язкових уніфікованих форм фінансових звітів.

На наш погляд, такі твердження потребують уточнення. По-перше, не можна погодитися, що в П(с)БО 1 принципи підготовки

фінансової звітності встановлено на додаток до якісних характеристик фінансової інформації.

У Концептуальній основі та МСБО 1 «Подання фінансових звітів» розглядаються як принципи (безперервність, нарахування), так і якісні характеристики фінансових звітів. Відмінність же полягає в тому, що окремі принципи, наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П(с)БО 1, мають інший статус.

Зокрема, в МСФЗ безперервність розглядається як припущення, а обачність, превалювання сутності над формою та повнота – як складові достовірності. У свою чергу, достовірність інформації, наведеної у фінансовій звітності, досягається за допомогою:

- припущення безперервної діяльності;
- принципів нарахування та відповідності;
- окремого подання активів та зобов'язань, доходів і витрат;
- окремого подання та об'єднання статей виходячи з їхньої суттєвості;
- послідовності подання інформації;
- зіставності інформації.

Отже, принципи складання фінансової звітності є засобом забезпечення її якісних характеристик. Тому виокремлення цих принципів лише підвищує їх статус.

По-друге, П(с)БО 1 не визначає обов'язкових форм фінансової звітності. Повноваження встановлення форм фінансової звітності підприємств (крім банків і бюджетних установ) закріплені за Міністерством фінансів України у законодавчому порядку, а самі форми наведені в додатках до П(с)БО 2–5.

По-третє, можливості застосування судження керівництва щодо суттєвості інформації, яка надається у звітах, обмежені не лише внаслідок встановлення обов'язкових уніфікованих форм фінансових звітів.

Згідно з П(с)БО 1, суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства. Отже, по суті, діапазон застосування судження керівництва щодо суттєвості обмежується випадками, передбаченими П(с)БО.

Виходячи з цього, можна констатувати, що, на відміну від МСБО, українські положення (стандарти) не розглядають суттєвість інформації як засіб забезпечення доречності та достовірності фінансової звітності.

Крім того, п. 21 МСБО 1 передбачено, що винятково рідко, коли керівництво зробило висновок, що дотримання вимог стандарту або інтерпретації буде настільки оманливим, що призведе до протиріччя з метою фінансових звітів, наведеного у Концептуальній основі МСФЗ, підприємству слід відступати від зазначеної вимоги, якщо доречна регуляторна основа вимагає або не забороняє такого відступу.

Якщо підприємство відступає від вимоги стандарту або тлумачення, йому слід розкривати:

- 1) той факт, що за висновком керівництва фінансові звіти правдиво відображують фінансове становище, результати фінансової діяльності та потоки грошових коштів підприємства;
- 2) те, що за всіма суттєвими аспектами вони узгоджуються з відповідними стандартами та тлумаченнями, за винятком відступу від певних вимог для забезпечення правдивого подання;
- 3) назву стандарту або тлумачення, від яких відхилилося підприємство, характер відступу, зокрема, підхід, який вимагався б цим стандартом або інтерпретацією, причини, з яких такий підхід був би оманливим за обставин, які суперечать меті фінансових звітів, наведених у Концептуальній основі МСФЗ, та застосований підхід;
- 4) фінансовий вплив (за кожний наведений період) відступу на кожну статтю фінансових звітів, відображену відповідно до вимоги.

У випадку, коли керівництво дійшло висновку щодо необхідності відступу від вимоги певного стандарту або тлумачення, але регуляторна основа забороняє такий відступ, підприємство має в максимально можливих межах зменшити сприйняття оманливих аспектів відповідності шляхом розкриття:

- назви стандарту або тлумачення, характеру вимоги та причини, з якої керівництво зробило висновок, що дотримання вимоги настільки оманливе в цих обставинах, що суперечить меті фінансових звітів, зазначеній у Концептуальній основі МСФЗ;

та

- коригування (в кожному наведеному періоді) кожної статті фінансових звітів, яке, за висновком керівництва, необхідне для досягнення правдивого подання.

На відміну від цього, українське законодавство не передбачає відступу від норм П(с)БО або розкриття відповідної інформації.

Поряд з тим С. Токар і Р. Мушинський [318, с. 45] звертають увагу на те, що, на відміну від Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в Концептуальній основі МСБО оцінка за історичною собівартістю не розглядається як пріоритетна.

Вказані автори нагадують, що КМСБО пропонує чотири основи оцінювання активів і зобов'язань: історична собівартість, поточна собівартість, вартість реалізації та теперішня вартість.

Дійсно, в Концептуальній основі (п. 101) зазначається, що «основою оцінювання, яка найчастіше приймається підприємствами..., є історична собівартість. Але вона, як правило, комбінується з іншими основами оцінювання... Більше того, деякі підприємства використовують як основу поточну собівартість у відповідь на нездатність... моделі історичної собівартості відображати вплив змін цін» [213, с. 44].

Важливою складовою Концептуальної основи МСБО є визначення основних елементів фінансової звітності: активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат.

Визначення вказаних елементів міститься в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 2 «Баланс», 3 «Звіт про фінансові результати»).

На думку Р. Грачової та Н. Горицької, визначення активів, зобов'язань, та капіталу не відповідають МСБО внаслідок неточного перекладу з англійської та частково внаслідок їх неадекватного тлумачення.

Зокрема, Н. Горицька стверджує, що визначення терміну «актив», наведене в П(с)БО 2, не відповідає МСФЗ, оскільки фраза «як очікується» означає невпевненість щодо отримання майбутніх економічних вигод, яка відсутня в МСФЗ [114, с. 16].

Оригінальний текст МСФЗ містить таке визначення активу: «Asset- a resource controlled by an enterprise as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the enterprise» [423, с. 42]. Отже, слово «очікувані» (expected) присутнє у цьому визначенні, а висновок Н. Горицької не відповідає дійсності.

Р. Грачова також вважає, що визначення активу в українських нормативних документах потребує уточнення, оскільки активами

є не все, що контролюється підприємством, а лише ті ресурси, які є в його безпосередньому розпорядженні [118, с. 55–56]. Виходячи з цього, Р. Грачова робить припущення про некоректність перекладу термінів «актив» і «зобов'язання», наведених в оригіналі МСФЗ, та пропонує власні визначення цих термінів.

Згідно з визначенням наведеним в МСФЗ, актив — це ресурс, який контролюється підприємством в результаті минулих подій та, як очікується, забезпечить збільшення економічних вигод у майбутньому.

При цьому під економічною вигодою розуміють потенціальну здатність активу сприяти (прямо або непрямо) надходженню до підприємства грошових коштів або їхніх еквівалентів.

Звичайно, контроль впливає з права власності на активи або іншого юридичного права (наприклад, використання активу на умовах фінансового лізингу), що дає підприємству можливість контролювати майбутні вигоди, які воно очікує одержати від цього активу.

Слід зазначити, що в деяких випадках ресурс може відповідати визначенню активу навіть за відсутності юридичного контролю. Наприклад, зберігаючи в таємниці своє ноу-хау, підприємство може контролювати вигоди, які очікує одержувати від нього.

Актив відображують (визнають) у балансі, якщо є ймовірність отримати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням, і оцінка активу може бути достовірно визначена.

Майбутні вигоди, втілені в активах, можуть бути отримані різними способами:

- використанням активу в процесі виробництва продукції, товарів, послуг для реалізації;
- обміном його на інші активи;
- погашенням заборгованості або розподілом між власниками.

Якщо у підприємства є сумнів щодо можливості отримання майбутніх економічних вигод, актив слід негайно списувати з балансу та відображувати в складі витрат поточного періоду в Звіті про прибутки та збитки.

Іншим критерієм визнання активу є можливість його достовірного оцінювання. Навіть за наявності ймовірності отримання майбутніх вигод від активу його не відображують у балансі, якщо неможливо здійснити його достовірну (обґрунтовану) оцінку.

Якщо підприємство має інтелектуальну власність, достовірно оцінити яку немає можливості, вона не може бути включена до скла-

ду нематеріальних активів підприємства. Проте, якщо інформація про цю власність має суттєве значення, її слід навести в Примітках до фінансових звітів.

Отже, майбутню економічну вигоду не можна ототожнювати з очікуваним прибутком, а контролюваність відповідно з можливістю розпоряджатися ресурсом. Виходячи з розглянутого вище можна визначити наступні основні відмінності законодавства України та МСФЗ щодо загальних підходів до фінансової звітності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. Основні відмінності законодавства України та МСФЗ щодо загальних підходів до фінансової звітності

Положення	МСФЗ	Законодавство України
Склад проміжної фінансової звітності	Згідно з МСБО 34, проміжна фінансова звітність включає комплект повних або стислих фінансових звітів, передбачених МСБО 1	Згідно п. 1 статті 13 закону України про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні, проміжна звітність включає лише баланс і звіт про фінансові результати
Суттєвість	Згідно з МСБО 1, при поданні, згортанні та об'єднанні статей у фінансовій звітності слід виходити з їх суттєвості	Форми фінансових звітів та їхній зміст, встановлені П(с)БО, які не передбачають подання, об'єднання або згортання статей, виходячи з їхньої суттєвості
Порівняльна інформація	Згідно з МСБО 1, слід розкривати порівняльну інформацію за попередній період щодо всієї числової інформації у фінансових звітах.	У типовій формі №5 «Примітки до річної фінансової звітності» подання порівняльної інформації не передбачено
Відступ від вимог стандартів	Дозволяється у виняткових випадках	Не дозволяється

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» визначає форму та зміст балансу з урахуванням вимог до розкриття інформації в цьому звіті, наведених у МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

Поряд з тим, як видно з таблиці 3.2, уніфікована форма балансу, наведена в додатку до П(с)БО 1, не дозволяє реалізувати окремі вимоги МСФЗ.

У табл. 3.2 показано не всі відмінності. Детальніше стосовно окремих статей балансу вони будуть розглянуті далі.

Таблиця 3.2. Відміни П(с)БО від положень МСФЗ стосовно подання інформації у балансі

Положення	МСФЗ	П(с)БО
Формат балансу	Не визначає формат балансу. Додаток до МСБО 1 є лише ілюстрацією формату балансу	Додаток до П(с)БО 2 визначає форму балансу (Ф. №1), яка є обов'язковою для всіх підприємств (крім банків і бюджетних установ)
Класифікація статей	Активи та зобов'язання слід поділяти на поточні та непоточні або подавати їх у балансі в порядку їхньої ліквідності	Активи поділяються на необоротні, оборотні та витрати майбутніх періодів, а зобов'язання – на забезпечення, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання та доходи майбутніх періодів
Ступінь деталізації інформації	Визначено мінімум статей, які повинні бути наведені безпосередньо в балансі. Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки слід подавати в балансі, коли цього вимагає будь-який МСБО або якщо таке подання необхідне для правдивого відображення фінансового стану підприємства	Подання додаткових рядків, заголовків та проміжних статей (крім рядків гудвілу та частки меншості в консолідованому балансі) не передбачено
Фінансові активи	Фінансові активи слід подавати окремим рядком	Фінансові активи можуть бути об'єднані з нефінансовими активами (наприклад, стаття «Довгострокова дебіторська заборгованість», «Інша дебіторська заборгованість» тощо)
Інвестиції в асоційовані підприємства	Інвестиції в асоційовані підприємства, які обліковують методом участі в капіталі, слід відображати в балансі окремим рядком у складі довгострокових активів	Інвестиції в асоційовані підприємства, які обліковують методом участі в капіталі, окремим рядком не виділяються

Аналіз положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» свідчить про певну невідповідність його вимогам МСФЗ (табл. 3.3).

На додаток до цього, С. Зубілевич, Н. Горицька та Р. Грачова вказують на інші розбіжності між П(с)БО 3 і МСФЗ.

Таблиця 3.3. Відмінності П(с)БО прівняно з положеннями МСБО стосовно звіту про фінансові результати

Положення	МСФЗ	П(с)БО 2
Формат	Дозволяє вибір класифікації операційних витрат: за функціями або за характером (елементами)	Визначає єдину форму звіту (ф. №2), у якій операційні витрати подаються за функціями у розділі I та за елементами у розділі II
Деталізація інформації	Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки слід подавати у звіті, якщо цього вимагають інші стандарти або якщо це необхідно для правдивого відображення фінансових результатів діяльності підприємства	Наведення додаткових рядків, заголовків або підсумків не передбачено (крім інших податків з обороту та частки меншості у консолідованому звіті)
Подання доходів і витрат	У додатку до МСБО 1 наведено приклади звітів про фінансові результати, де доходи і витрати звичайної діяльності подано у такому розрізі: <ul style="list-style-type: none"> ▫ пов'язані з операціями; ▫ пов'язані з фінансовими інвестиціями та залученням фінансування. 	Доходи та витрати звичайної діяльності поділено на: <ul style="list-style-type: none"> ▫ операційні; ▫ фінансові; ▫ інші
Подання діяльності, що припинена	Згідно з МСФЗ 5, прибуток (збиток) до оподаткування від припиненої діяльності слід наводити безпосередньо у звіті	Відсутні вимоги щодо подання прибутку (збитку) від діяльності, яку припинено
Подання надзвичайних подій	Окреме подання надзвичайних подій не передбачене	Доходи і втрати від надзвичайних подій наводяться окремо від звичайної діяльності

На думку С. Зубілевич [148, с. 25], підхід до первісного відображення доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) методом бруто з наступним вирахуванням наданих знижок, повернення проданих товарів та податків (на додану вартість, акцизів) суперечить МСФЗ. Відповідно, лише стаття «Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг)» за своїм змістом відповідає вимогам МСФЗ.

З таким твердженням не можна погодитись, оскільки МСБО 1 містить лише мінімальний перелік статей, які підлягають відображенню безпосередньо у звіті про фінансові результати та не забороняє, а навпаки передбачає (у разі необхідності), наведення додаткових статей або рядків.

Н. Горицька відмічає розбіжності у визначенні терміна «Основна діяльність» та трактуванні методу нарахування. Згідно з П(с)БО 3, основна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом та реалізацією (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

На відміну від цього, Н. Горицька стверджує, що за МСФЗ основною вважається діяльність, яка приносить дохід підприємству, а також інша діяльність, що не відноситься до інвестиційної або фінансової [114, с.38]. У зв'язку з цим слід зазначити, що МСФЗ не містять визначення основної діяльності. Проте визначення операційної діяльності, наведене в МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», Н. Горицька довільно трактує, як основну діяльність.

Таке зіставлення не коректне і не дає підстав стверджувати про невідповідність визначення «Основна діяльність», наведеного в П(с)БО 3 підходам за МСФЗ.

Поряд з тим, Н. Горицька вважає, що п.13 П(с)БО суперечить принципу нарахування, оскільки передбачає відображення у статті «доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» загального доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) [114, с. 39].

Але виручка з'являється лише після оплати, а дохід може виникнути за фактом надання послуг (відвантаження товарів, продукції або виконання робіт незалежно від дати оплати). Це, на думку Н. Горицької, суперечить методу нарахування, сутність якого за МСФЗ полягає в тому, що в бухгалтерському обліку, операції та події визнаються тоді, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або виплачуються грошові кошти або їхні еквіваленти), а відображають їх в облікових реєстрах та у фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться».

На наш погляд, протиріччя в даному випадку не існує, оскільки, наприклад, у роздрібній торгівлі звичайно (крім розрахунків за кредитними картками) отримання готівки збігається з моментом виникнення доходу. Тому відображення виручки в складі доходу не суперечить методу нарахування.

В інших випадках діє принцип визнання доходу в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників), передбачений п. 7 П(с)БО 3.

Відмічаючи відсутність в П(с)БО 4 альтернативи подання інформації про рух грошових коштів від операційної діяльності прямим методом, С. Зубілевич [148] і Н. Горицька [114] визнають що, український стандарт суттєво не відрізняється від МСБО 7.

Виходячи з проведеного аналізу (табл. 3.4), можна зробити висновки, що відмінності П(с)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» від МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» зумовлені виключно відсутністю в українському стандарті альтернативних підходів подання інформації про рух грошових коштів.

Розглядаючи сутність П(с)БО 5 «Звіт про власний капітал», Н.Г. Горицька відмічає, що:

- 1) графи звіту про власний капітал відповідають першому розділу пасиву балансу, але мають розбіжності з МСФЗ внаслідок розбіжностей між формами балансу, передбаченими П(с)БО 2 та МСБО 1;
- 2) в основу форми звіту про власний капітал покладені принципи МСФЗ, але кількість показників у формі П(с)БО 5 значно більша, ніж в МСБО 1, що набагато збільшує трудомісткість її заповнення [114, с. 51–52].

На думку С. Зубілевич, відмінність форми звіту про власний капітал за П(с)БО 5 від мінімального переліку статей цього звіту, наведеного в МСБО 1, полягає в тому, що вона:

- ґрунтується на одному з двох варіантів подання, які передбачені МСФЗ;
- не акцентує уваги на чистих прибутках і збитках, не вказаних у звіті про фінансові результати (у вигляді загального підсумку за цими статтями), хоча наявність такого проміжного підсумку вимагається п. 86 МСБО 1;
- деталізує перелік статей;
- не містить статей «Дооцінка (уцінка) довгострокових фінансових інвестицій» та «Курсові різниці», пов'язаних з монетарними статтями, що є частиною чистих інвестицій в іноземні підприємства і відображуються в складі власного капіталу в фінансових звітах до вибуття цих чистих інвестицій [148, с. 26–27].

Слід відзначити, що відміну форми звіту про власний капітал за П(с)БО 5 (ф. №5) від формату за МСБО 1 не можна вважати розбіжністю, оскільки формат, наведений у додатку до П(с)БО 1, рекомендований та не містить вичерпного переліку статей. З іншого боку,

обмеженість у формі № 4 кількості вільних рядків не дає можливості відобразити окремо усі можливі зміни у власному капіталі.

Таблиця 3.4. Відмінності П(с)БО 4 порівняно з положеннями МСБО 7

Положення	МСБО 7	П(с)БО 4
Формат звіту про рух грошових коштів	Не визначає формату звіту про рух грошових коштів. Додаток до МСБО 7 є лише ілюстрацією подання інформації про рух грошових коштів	Додаток до П(с)БО 4 встановлює форму звіту про рух грошових коштів (Ф. №3), яка є обов'язковою для всіх підприємств (крім банків і бюджетних установ)
Подання інформації про рух грошових коштів від операційної діяльності	Інформація про рух грошових коштів із застосуванням прямого або непрямого методу	Передбачено лише непрямий метод подання інформації про рух коштів від операційної діяльності
Подання інформації про відсотки та дивіденди	Сплачені та отримані відсотки та дивіденди можна класифікувати як рух коштів від фінансової та інвестиційної діяльності	Отримані дивіденди та відсотки відображаються в складі інвестиційної діяльності, а сплачені відсотки та дивіденди – відповідно у складі операційної та фінансової діяльності
Подання податку на прибуток	Рух грошових коштів, який виникає від податків на прибуток, класифікується як рух грошових коштів від операційної діяльності, поки вони не будуть віднесені до фінансової або інвестиційної діяльності	Рух коштів, пов'язаний зі сплатою податку на прибуток, наводиться в складі операційної діяльності

Погоджуючись із С. Зубілевич щодо відсутності у формі № 4 окремих обов'язкових показників, передбачених МСБО 1, слід уточнити, що вимоги МСФЗ стосуються переоцінювання не довгострокових фінансових інвестицій, а фінансових інструментів.

Крім того, згідно з МСБО 12, окремому розкриттю підлягає сукупний поточний і відстрочений податок, пов'язаний зі статтями, що кореспондують із рахунками власного капіталу. Також, на наш погляд, суттєвим недоліком П(с)БО є вимога доповнювати річну звітність підприємства звітом про власний капітал за попередній рік, а МСБО 1 передбачає формат, у якому послідовно наводяться дані за попередній та поточний рік. На практиці це змушує можливість зіставності інформації. Суттєві відміни П(с)БО 5 «Звіт про власний капітал» від положень МСБО узагальнено в табл. 3.5.

Л. Горицька звертає увагу на такі розбіжності між П(с)БО 6 та МСБО 10:

- 1) МСБО 10 передбачає можливість коригування чи розкриття дивідендів, оголошених після дати балансу, а згідно з П(с)БО 6 їх слід розкривати в примітках до фінансових звітів;

Таблиця 3.5. Відмінності П(с)БО 5 порівняно з положеннями МСФЗ

Положення	МСФЗ	П(с)БО 5
Формат звіту про власний капітал	МСБО 1 не встановлює конкретний формат звіту. Дозволяє два варіанти подання інформації про зміни у власному капіталі	Визначає єдину форму звіту (ф. №5), яка передбачає відображення усіх змін власного капіталу безпосередньо у цьому звіті
Подання інформації про окремі зміни у власному капіталі	МСФЗ вимагають окремого розкриття інформації про: 1) загальну суму за статтями доходів і витрат, відображених безпосередньо у капіталі (МСБО 1, п.96); 2) сукупний поточний і відстрочений податок, пов'язаний зі статтями, що дебетуються або кредитуються на власний капітал (МСБО 12, п.81); 3) суму прибутку чи збитку від переоцінки наявних для продажу активів до справедливої вартості, що її було визнано в капіталі протягом поточного періоду та суму, що її було вилучено з капіталу і наведено в чистому прибутку чи збитку за період (МСБО 32, п.94є); 4) чисті курсові різниці, класифіковані як власний капітал у вигляді окремого складника власного капіталу, а також узгодження суми таких курсових різниць на початок і кінець звітного періоду (МСБО 21, п.52б)	Розкриття такої інформації у ф. №4 не передбачено
Подання зіставної інформації	МСБО 1 вимагає послідовного наведення інформації за попередні та поточні звітні періоди	П(с)БО 5 вимагає доповнювати річну звітність підприємства звітом про власний капітал за попередній рік

- 2) МСБО не містить вимоги складання фінансової звітності без застосування принципу безперервної діяльності, якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність чи про неможливість її продовження [114, с. 54].

Слід відмітити, що насправді згаданих розбіжностей не існує, оскільки МСБО 10 був переглянутий і набрав чинності з 1 січня 2000 р. під назвою «Події, що відбуваються після дати балансу». При підготовці П(с)БО 6 був використаний проект переглянутого МСБО 10, а Н. Горицька використовує МСБО 10, які втратили чинність.

Поряд з тим зросли розбіжності між П(с)БО 6 і Міжнародними стандартами внаслідок перегляду МСБО 8.

Переглянутий МСБО 8 має назву «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» та передбачає, що:

- а) облікові політики в МСФЗ не слід застосовувати, якщо вплив їх є несуттєвим;
- б) фінансові звіти не відповідають МСФЗ, якщо вони містять суттєві помилки;
- в) суттєві помилки попереднього періоду слід виправляти ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення.

Цей стандарт вимагає ретроспективного застосування добровільних змін в облікових політиках та ретроспективного перерахування для виправлення помилок попереднього періоду. Він виключає дозволений альтернативний підхід попереднього МСБО 8 щодо:

- а) включення в прибуток або збиток за поточний період коригування, що є наслідком зміни облікової політики або суму виправлення помилки попереднього періоду;
- б) подання незміненої порівняльної інформації з фінансових звітів попередніх періодів.

Внаслідок вилучення дозволеного альтернативного підходу порівняльну інформацію за попередні періоди подають так, начебто нові облікові політики застосовувалися завжди і помилок попереднього періоду ніколи не було.

МСБО 8 також зазначає, що коли неможливо визначити кумулятивний вплив на початку поточного періоду:

- а) застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів або
- б) помилки на всі попередні періоди, суб'єкт господарювання змінює порівняльну інформацію так, начебто застосовував нову облікову політику або помилку було виправлено перспективно з якомога ранньої можливої дати.

Крім того, цей стандарт вимагає розкривати:

- інформацію про подальшу зміну в обліковій політиці, якщо суб'єкт господарювання вже має запровадити новий стандарт або тлумачення, які опубліковані, але ще не набули чинності;
- відому інформацію або інформацію, що підлягає обґрунтованій оцінці і яка є доречною для оцінювання можливого впливу, який матиме застосування нового стандарту або тлумачення на фінансові звіти суб'єкта господарювання у період першого застосування;
- докладнішу інформацію про суми коригувань, що є наслідком зміни облікових політик або виправлення помилок попереднього періоду.

Наведені зміни досі не враховані в П(с)БО 6.

Первісно основні розбіжності між П(с)БО 7 «Основні засоби» і МСБО 16 «Основні засоби» полягали в тому, що:

- 1) П(с)БО 7 розповсюджується на інвестиційну нерухомість, для яких згідно з МСБО 40 застосовуються інші підходи до обліку та оцінки;
- 2) П(с)БО 7 дозволяє застосовувати методи та норми податкової амортизації, що не передбачено МСБО 16;
- 3) П(с)БО 7 не встановлював порядок зменшення корисності основних засобів на відміну від МСБО 16, який містить посилення на МСБО 36;
- 4) МСБО 16 на відміну від П(с)БО 7 не встановлює єдину класифікацію основних засобів на класи (групи) і не містить положення стосовно обліку малоцінних основних засобів;
- 5) МСБО 16 на відміну від П(с)БО 7 не передбачає первісну оцінку безоплатно отриманих основних засобів за справедливою вартістю.

При цьому не можна погодитися, що можливість використовувати методи і норми амортизації, передбачені податковим законодавством, означає те, що «українські стандарти бухгалтерського обліку продукують фінансові звіти, призначені переважно для задоволення потреб податкових органів» [457].

По-перше, П(с)БО 7 вимагає обирати метод амортизації, виходячи не з умов зручності, а з огляду на очікуваний спосіб одержання економічних вигід від використання об'єкта основних засобів. Тому підприємство може обрати податковий метод амортизації лише за умови, що цей метод відображає реальне використання об'єкта.

По-друге, в будь-якому випадку, податкові норми амортизації слід застосовувати до вартості основних засобів, визначеної П(с)БО 7.

О. Кірей констатує «факт» наявності в П(с)БО 7 двох взаємовиключних методологічних підходів до оцінки основних засобів після їх первісного визнання: або підприємство постійно переоцінює основні засоби, або відображає зміну їх корисності [159, с. 60].

Отже, О. Кірей вважає зменшення корисності притаманним лише базовому підходу МСБО 16 щодо оцінки основних засобів після їх первісного визнання. Проте, згідно з пунктом 31 МСБО 16, у разі переоцінки об'єкта основних засобів переоціненою сумою такого об'єкта є його справедлива вартість на дату переоцінки за мінусом подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

На наш погляд, принциповою відміною зменшення корисності основних засобів від їх переоцінки є те, що в разі переоцінки одного об'єкта слід переоцінювати усі інші об'єкти даної групи основних засобів. У разі зменшення корисності одного об'єкта переоцінка всіх інших об'єктів відповідної групи не є обов'язковою.

Хоча зменшення корисності активу можна розглядати як їх уцінку, ототожнення цих понять може призвести до неправильного трактування положень МСФЗ та П(с)БО.

З 1 січня 2005 р. розбіжності між П(с)БО 7 і МСФЗ відчутно зросли внаслідок суттєвих змін, яких зазнали положення МСБО 16, зокрема щодо оцінки під час визнання, подальших витрат і переоцінки, амортизації та припинення визнання. Переглянутий МСБО 16 передбачає лише загальний принцип визнання всіх витрат на основні засоби (зокрема, подальших), коли вони відбуваються. При цьому первісна вартість об'єкта основних засобів включає також витрати на демонтаж, переміщення або відновлення, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання несе внаслідок використання об'єкта протягом певного періоду з метою, що відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

Переглянутий МСБО 16 не містить поділу активів на подібні та неподібні. Замість цього від суб'єкта господарювання вимагається оцінювати об'єкт основних засобів, придбаний в обмін на немонетарний актив чи активи або поєднання монетарних та немонетарних активів, за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність.

Крім того, тепер переоцінювання основних засобів може здійснюватися лише в тому разі, якщо справедливу вартість активу можна достовірно оцінити.

Важливою зміною є те, що переглянутий МСБО 16 вимагає застосовувати компонентний підхід до нарахування амортизації основних засобів. Це означає, що кожен частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є значною щодо загальної собівартості цього об'єкта, слід амортизувати окремо. Наприклад, доречно окремо амортизувати фюзеляж та двигуни літака незалежно від того, чи є він власністю підприємства, чи експлуатується ним на умовах фінансової оренди.

Водночас значні частини об'єкта основних засобів, які мають однакові термін корисного використання та метод амортизації, можна об'єднувати в одну групу з метою визначення амортизаційних відрахувань. Слід також об'єднувати та окремо амортизувати решту частин об'єкта основних засобів, які індивідуально не є значними.

Якщо підприємство має різні очікування щодо таких частин, то можуть бути застосовані методи наближення для амортизації цих частин у спосіб, який правильно відображатиме спосіб їх споживання та/або термін корисного використання.

Підприємство може також окремо амортизувати частини об'єкта основних засобів, собівартість яких не значна щодо собівартості цього об'єкта.

Основні розбіжності між П(с)БО 8 та МСБО 38:

- 1) згідно з П(с)БО 8, до складу нематеріальних активів відносяться лише активи, строк корисного використання яких більше одного року і які використовують для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Така вимога в МСБО 38 відсутня;
- 2) у параграфі 13 П(с)БО 8 надається суворе обмеження визнання безоплатно отриманого нематеріального активу за справедливою вартістю, на той час як у параграфі 44 МСБО 38 положення більш м'яке. У МСБО дозволяється визнавати актив первісно за номінальною сумою плюс будь-які видатки, які прямо відносяться до підготовки активу до призначеного використання;
- 3) у параграфі 17 П(с)БО 8 не визнаються накладні витрати, необхідні для створення активу та які можна обгрунтовано

й послідовно розподілити на актив як частину первісної вартості створеного на підприємстві нематеріального активу, тоді як у параграфі 66 МСБО 38 вони наводяться;

- 4) у П(с)БО 8 не передбачено, що нематеріальні активи з невідзначеним строком корисного використання не амортизуються та не вимагається визначення суми очікуваного відшкодування таких активів, а також тих нематеріальних активів, які ще не придатні для використання.

Для визначення відповідності діючого порядку обліку запасів міжнародним стандартам слід порівняти норми П(с)БО 9 з положеннями МСБО 2. Таке порівняння свідчить про наявність розбіжностей у підходах до класифікації запасів і розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Насамперед МСБО 2, на відміну від П(с)БО 9, не встановлює єдиної класифікації запасів на класи (групи) і не передбачає виділення в окрему групу малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Частина положень МСБО 2, які стосуються формування виробничої собівартості, розглядається в П(с)БО 16 «Витрати». Положення П(с)БО 16 в цілому узгоджуються з МСБО 2, крім того, що п. 15.9 передбачено включення до складу загальновиробничих витрат суми нестач незавершеного виробництва, нестачі витрат від псування матеріальних цінностей у цехах.

П(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість» і П(с)БО 11 «Зобов'язання» не мають відповідних аналогів у складі МСФЗ, але ґрунтуються на положеннях останніх.

Норми П(с)БО 10 є похідними від МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» щодо оцінки дебіторської заборгованості та містять деталізацію процедури визначення та відображення сумнівних боргів. Тому П(с)БО 10 в цілому узгоджується з положеннями МСФЗ.

П(с)БО 11 «Зобов'язання» містить окремі положення МСБО 1 «Подання фінансових звітів» і МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання і непередбачені активи».

Поряд з тим, п.8 і 9 П(с)БО 11 не враховують, що МСБО 1 «Подання фінансових звітів» вимагає від суб'єкта господарювання:

- класифікувати як поточне – зобов'язання, утримуване передусім з метою торгівлі (продажу);
- класифікувати як поточне – зобов'язання, що підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців після дати балансу або

погашення якого суб'єкт господарювання не має безумовного права відстрочувати принаймні протягом дванадцяти місяців після дати балансу. Проте ця вимога не впливає на класифікацію зобов'язання як непоточного, якщо суб'єкт господарювання має згідно з умовами існуючої кредитної лінії право на свій розсуд рефінансувати або переносити зобов'язання з минулого на наступний період, принаймні на дванадцять місяців після дати балансу;

- класифікувати довгострокове зобов'язання, яке підлягає сплаті за вимогою (оскільки суб'єкт господарювання порушив умову угоди про позику до дати балансу або після неї), як поточне на дату балансу, навіть якщо після дати балансу і до дати затвердження фінансових звітів до випуску позикодавець погодився не вимагати сплати внаслідок порушення.

Крім того, П(с)БО 11 не містить положень щодо непередбачених активів та детальних пояснень щодо визнання і оцінки забезпечень.

Аналіз відповідності П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції» міжнародним стандартам міститься в публікаціях Я. Крупки [170], В. Буратинського [23] та І. Чалого [345]. При цьому В. Буратинський порівнює П(с)БО 12 з МСБО 25 «Облік інвестицій», який втратив чинність з 01.01.2001 р. у зв'язку з затвердженням МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» і МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». Тому висновки В. Буратинського не є актуальними.

Поряд з тим, слід відмітити, що в П(с)БО зберігається визначення фінансових інвестицій, яке містилось у МСБО 25: «Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивіденди тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора». Таке визначення в МСФЗ відсутнє.

В результаті за відсутності у складі П(с)БО стандарту, еквівалентного МСБО 40, інвестиційна нерухомість за визначенням, наведеним у П(с)БО 12 є фінансовою інвестицією, але, згідно з П(с)БО 7, обліковується в складі основних засобів. У зв'язку з цим, визначення «фінансової інвестиції», наведене в П(с)БО 2, потребує уточнення.

Я. Крупка зосереджує увагу на обліку інвестицій за методом участі в капіталі. На його думку, сутність та сфера застосування оцінки та обліку інвестицій за методом участі в капіталі за національ-

ними П(с)БО в основному ґрунтується на відповідних міжнародних стандартах обліку. Водночас, на його думку, існують такі відмінності щодо визначення суб'єктів, що зобов'язані обліковувати інвестиції за цим методом:

- 1) в П(с)БО прямо вказано види підприємств, інвестиції в які повинні обліковуватись за цим методом, а згідно з МСБО цей метод застосовують суб'єкти, що мають суттєвий вплив на об'єкт інвестування або контролюють його діяльність;
- 2) у П(с)БО, на відміну від МСБО, збільшена відсоткова межа (з 20 до 25%) мінімального розміру частки в статутному капіталі для асоційованих підприємств, які зобов'язані застосовувати метод участі в капіталі;
- 3) у П(с)БО 12 відсутні (крім контрольних учасників спільного підприємства) додаткові ознаки суттєвого впливу, які наведено у МСБО 28;
- 4) у П(с)БО 12 не передбачені альтернативні методи обліку інвестицій в дочірні, асоційовані та спільні підприємства;
- 5) обмеження в застосуванні методу участі в капіталі, наведене в МСБО, на відміну від П(с)БО 12, не конкретизують поняття «близьке майбутнє» та «довгострокові обмеження», виходячи з періоду, що становить 12 місяців.

Частково зауваження В. Крупки були враховані шляхом внесення відповідних змін до П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати» (визначення асоційованого підприємства) та П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції» (визначення терміну «суттєвий вплив»).

Поряд з тим залишаються розбіжності, на які вказує В. Крупка, щодо сфери застосування методу участі в капіталі та альтернативних методів обліку інвестицій.

Проте ці питання слід розв'язувати з урахуванням останніх змін, внесених до міжнародних стандартів, які визначають облік інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства.

Після змін, внесених до МСБО 27, цей стандарт має назву «Консолідовані та окремі фінансові звіти». Тепер у цьому стандарті від материнського підприємства не вимагається подання консолідованих фінансових звітів, якщо:

а) це материнське підприємство само є дочірнім підприємством, що перебуває в повній або частковій власності іншого суб'єкта господарювання, а інші його власники, в тому числі й ті, що інакше не мають права голосу, були поінформовані про те, що материнське

підприємство не готує консолідованих фінансових звітів, і не мають заперечень щодо цього рішення;

б) боргові інструменти материнського підприємства або його інструменти власного капіталу не перебувають в обігу на відкритому ринку (на національній чи на іноземній фондовій біржі, або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках);

в) материнське підприємство не подавало раніше і не подає нині своїх фінансових звітів до комісії з цінних паперів або до іншого регулюючого органу з метою випуску на відкритий ринок інструментів будь-якого класу;

г) материнське підприємство, що виступає кінцевим власником, або будь-яке материнське підприємство, яке саме є дочірнім підприємством, готує для оприлюднення консолідовані фінансові звіти відповідно до вимог МСФЗ.

Стандарт не вимагає консолідації придбаного дочірнього підприємства, якщо існує свідчення щодо тимчасовості такого контролю.

Проте суб'єкт господарювання не може виключати з консолідації суб'єкти господарювання, які він продовжує контролювати, оскільки вони здійснюють свою діяльність в умовах жорстких довгострокових обмежень, що суттєво погіршують їх здатність переводити кошти до материнського підприємства. Вони можуть виключатися з консолідації тільки в разі втрати контролю.

Крім того, переглянутий МСБО 27 вимагає від суб'єкта господарювання:

- використовувати єдину облікову політику для відображення у звітності подібних операцій та інших подій, що відбуваються за подібних обставин;
- відображувати частку меншості в консолідованому балансі в складі власного капіталу окремо від акціонерного капіталу материнського підприємства;
- відображувати в окремих фінансових звітах суб'єкта господарювання інвестиції в дочірні, спільні та асоційовані підприємства за собівартістю або відповідно до вимог МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Згідно з МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», інвестиції в асоційовані підприємства слід обліковувати за методом участі в капіталі. Проте метод участі в капіталі не застосовується у випадках, коли:

- 1) є свідчення, що інвестиція придбана та утримується винятково з метою її подальшого продажу впродовж дванадцяти місяців з дати придбання та керівництво активно шукає покупця;
- 2) материнське підприємство, яке має асоційовані підприємства, не подає консолідовану фінансову звітність;
- 3) інвестор є дочірнім підприємством, яке повністю належить іншому (материнському) підприємству;
- 4) інвестор є дочірнім підприємством, яке повністю не належить материнському підприємству та його власникам (включаючи тих, що не мають права голосу);
- 5) боргові інструменти та інструменти капіталу інвестора не продаються на відкритих ринках капіталу (місцевих і зарубіжних фондових біржах або на вторинних ринках);
- 6) інвестор не надає або не перебуває в процесі надання фінансових звітів до комісії з цінних паперів або іншому регулюючому органу з метою випуску будь-якого інструменту на відкритий ринок капіталу;
- 7) кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство інвестора складає консолідовану фінансову звітність згідно з міжнародними стандартами, яка доступна для відкритого користування.

Інвестиція в асоційоване підприємство, яка придбана винятково для подальшого продажу впродовж дванадцяти місяців з дати придбання такої інвестиції, розглядається як утримувана для операцій та обліковується згідно з МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

В окремих фінансових звітах інвестора його інвестицію в асоційоване підприємство слід відображувати за собівартістю або згідно з МСБО 39.

МСБО 31 «Частки в спільних підприємствах» визначає винятки в застосуванні пропорційної консолідації чи методу участі в капіталі, які є подібними до тих винятків, що передбачені для певних материнських підприємств у складанні консолідованих фінансових звітів. Цей стандарт також не потребує застосування пропорційної консолідації або методу участі в капіталі, якщо частка участі в спільному підприємстві купується та утримується з метою її подальшого продажу протягом дванадцяти місяців від дати придбання.

Проте стандарт не дозволяє контролюючому учаснику, який зберігає спільний контроль над часткою участі в спільному підпри-

емстві, не застосовувати пропорційну консолідацію або метод участі в капіталі, якщо це спільне підприємство функціонує в умовах жорстких довгострокових обмежень, що суттєво погіршують його здатність переводити кошти контролюючому учаснику.

Отже, П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції» потребує внесення змін і доповнень, адекватних розглянутим вище змінам в МСБО 27, 28 і 31.

І. Чалий вказує також на те, що в П(с)БО 12, на відміну від МСФЗ, відсутня можливість відображення дооцінки довгострокових фінансових інвестицій у складі власного капіталу [345]. Така норма передбачена МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» щодо переоцінки інвестицій, доступних для продажу. У зв'язку з цим необхідно внести відповідні зміни до МСБО 13 «Фінансові інструменти» щодо класифікації та оцінки фінансових інструментів.

Окремі автори [9, 232] вказують на невідповідність норм П(с)БО 14 «Оренда» положенням МСБО 17 «Оренда». Зокрема, І. Назарбаєва і О. Шаповал [232, с. 50] відмічають, що на відміну від МСБО 17, який містить лише приклади ситуацій, коли оренду здебільшого слід класифікувати як фінансову, П(с)БО 14 наводить вичерпаний перелік ознак, за яких оренда вважається фінансовою.

Отже, підхід до класифікації оренди в П(с)БО 14 не узгоджується з п. 10 МСБО 17, згідно з яким, «чи є оренда фінансовою, чи операційною орендою, залежить від сутності операції, а не від форми контракту».

Поряд з тим в п. 12 МСБО 17 зазначається, що наведені в ньому приклади та показники щодо класифікації оренди як фінансової не завжди є переконливими. Тому, якщо виходячи з інших ознак, ясно, що оренда не передає в основному всіх ризиків та винагород щодо володіння активом, оренду класифікують як операційну оренду.

Наприклад, це може відбуватися, якщо право власності на актив передається наприкінці оренди за змінну плату, що дорівнює її справедливій вартості на той час, або якщо оренда є непередбачуваною, внаслідок чого орендар не має (в основному) всіх ризиків та винагород [213, с. 988].

О. Байдик вважає, що п.10 і 13 П(с)БО 14 суперечать положенням МСБО 17.

При обліку фінансової оренди орендодавець відповідно до п. 10 П(с)БО 14 повинен надавати у фінансову оренду об'єкт і відображати в сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, який підлягає

отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). При цьому необхідно виключати з балансу об'єкт фінансової оренди та відображувати собівартість реалізованих необоротних активів.

На думку О. Байдика, такий підхід не відповідає МСБО 17, де визначено, що дохід від реалізації та собівартість реалізованих необоротних активів слід визнавати тільки при фінансовій оренді типу продажу. В такому випадку при прямій фінансовій оренді дохід від реалізації та собівартість реалізації дорівнюватимуть одне одному і прибуток матиме нульове значення, але це може ввести в оману користувачів фінансової звітності або аналітиків, оскільки інший дохід матиме більше значення. Тому він пропонує внести зміни до п. 10 П(с)БО 14 щодо того, що дебіторська заборгованість орендаря повинна визнаватись у сумі валової інвестиції в оренду без віднімання від неї фінансового доходу, що підлягає отриманню [9, с. 34].

У п. 13 П(с)БО 14 зазначено, що коли орендодавцем є виробник об'єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря визнається як сума визнаного доходу від реалізації готової продукції і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта оренди одночасно з визнанням доходу від реалізації готової продукції.

О. Байдик намагається довести, що це зовсім не відповідає МСБО 17 і вводить в оману бухгалтерів підприємств [9, с. 34]. О. Байдик зробив такі висновки на підставі прикладів відображення оренди, наведених в американських підручниках, які відображають передачу в оренду нових основних засобів із застосуванням записів (зокрема, складних), притаманних практиці та традиціям обліку в США.

Проте п. 10 МСБО 14 передбачає можливість передачі у фінансову оренду об'єктів, що вже перебували в експлуатації. В цьому випадку виникає прибуток або збиток, який дорівнює різниці між балансовою вартістю переданого об'єкта та чистими інвестиціями в оренду. Величина такого прибутку не залежить від підходу до його відображення в системі рахунків.

За американською системою обліку дебіторська заборгованість відображається в балансі в сумі валових інвестицій в оренду, зменшених на суму фінансового доходу, тобто в сумі чистих інвестицій. В українській системі обліку рахунок доходів майбутніх періодів у якості контрактивного не використовується, тому дебіторську

заборгованість одразу відображають без врахування фінансового доходу.

В результаті балансова вартість дебіторської заборгованості орендодавця в обох системах обліку буде відображена однаково. Поряд з тим, наведений нами приклад [96, с. 117] свідчить про повну відповідність п.13 П(с)БО 14 і п.44 МСБО 17.

Водночас, деякі розбіжності між П(с)БО 14 і МСБО 17 виникли в результаті набрання чинності з 1 січня 2005 р. змін та доповнень, внесених до МСБО 17.

Після внесення змін МСБО 17 «Оренда»:

- вимагає застосовувати методологію обліку фінансової оренди, встановлену в цьому стандарті для інвестиційної нерухомості, утримуваної за угодами про оренду;
- містить уточнення окремих термінів. Зокрема, первісні прямі витрати – це додаткові витрати, які можна прямо розподілити на ведення переговорів та укладання угоди про оренду. Визначення припустимої ставки відсотка в разі оренди змінено для роз'яснення того, що це ставка дисконту, яка приводить до теперішньої вартості мінімальних орендних платежів та будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, дорівнює справедливій вартості орендованого активу плюс первісні початкові прямі витрати орендодавця;
- розмежовує початок оренди (коли оренду класифікують) та початок терміну оренди (коли відбувається визнання);
- передбачає, що під час класифікації оренди землі та будівель суб'єкт господарювання, як правило, розглядає елементи землі й будівель окремо. Тому мінімальні орендні платежі розподіляються на земельні ділянки та будівлі пропорційно до відповідних сум справедливої вартості орендованих земельних ділянок і будівель за угодою про оренду;
- встановлює, що орендодавці (крім орендодавців-виробників і орендодавців-ділерів) включають у первісну оцінку дебіторської заборгованості за фінансовою орендою первісні прямі витрати, понесені під час ведення переговорів про оренду;
- зазначає, що первісні прямі витрати, понесені орендодавцями під час ведення переговорів про операційну оренду, додаються до балансової вартості орендованого активу і визнаються протягом терміну оренди на такій самій основі, як і дохід від оренди.

Отже, за цим стандартом не можна відносити первісні прямі витрати орендодавців до витрат у той час, коли вони понесені.

Затвердження МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» замість МСБО 22 «Об'єднання підприємств» призвели до суттєвих розбіжностей між П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств» та міжнародними стандартами. Ці розбіжності обумовлені тим, що МСФЗ 3, на відміну від П(с)БО 19, передбачає:

- заборону методу обліку об'єднання інтересів. Це означає, що всі види об'єднання підприємств слід обліковувати методом придбання;
- відміну амортизації гудвілу та інших нематеріальних активів, які мають необмежений термін корисного використання (але до них, принаймні щороку, застосовуватиметься тест можливого зменшення корисності);
- негайне визнання негативного гудвілу у складі прибутку;
- використання лише одного методу оцінки частки меншості у придбаних активах – за їх справедливою вартістю.

Аналіз, здійснений В. Костюченко [168], свідчить про необхідність внесення змін до П(с)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» для приведення його у відповідність з МСБО 27, зокрема, в таких сферах:

- перелік материнських компаній, що звільняються від вимоги складання і подання консолідованої фінансової звітності;
- перелік дочірніх підприємств, показники фінансових звітів яких не включають до консолідованої фінансової звітності;
- можливі відхилення від облікової політики, застосовуваної під час складання консолідованої фінансової звітності;
- визначення і відображення в консолідованому балансі частки меншості;
- відображення в консолідованому звіті про фінансові результати частки меншості;
- необхідність складання окремих фінансових звітів;
- методики обліку інвестицій у дочірні підприємства, асоційовані компанії, частки контролюючого учасника в спільно контрольованому суб'єкті господарювання в окремих фінансових звітах інвестора [168, с.41].

Невідповідність П(с)БО 22 «Вплив інфляції» положенням МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» може виникнути внаслідок неправильного трактування в п. 12 П(с)БО 22, на що

вказує І. Чалий [346, с. 26]. Цим пунктом передбачено, що «якщо доходи і витрати протягом звітного року (або проміжних періодів) визнавалися майже рівномірно, підприємство може застосовувати середній індекс інфляції протягом цього періоду до загальної суми статті доходів і витрат замість індексу інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат».

При цьому в додатку до П(с)БО 22 середній індекс розраховано як середню геометричну, а не середньоарифметичну величину з місячних індексів інфляції, що призвело до перекручення скоригованої вартості доходів і витрат (Додаток 8).

Крім того, п. 26 МСБО 29 передбачає, що всі суми звіту про прибутки та збитки слід перераховувати з використанням загального індексу цін, починаючи з дат, коли статті доходів або витрат були первісно відображені у фінансових звітах.

Тому застосовувати середні індекси допустимо, якщо це суттєво не вплине на результати перерахунку. Також слід відзначити, що МСБО 29, на відміну від П(с)БО 22, не встановлює абсолютного рівня гіперінфляції.

Певна невідповідність П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» і 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» викликала у зв'язку з переглядом відповідних міжнародних стандартів.

У МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» поняття «валюта звітності» замінено двома:

- «функціональною валютою», тобто валютою основного економічного середовища, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність;
- «валютою подання», тобто валютою, в якій подаються фінансові звіти.

Відповідно стандарт вимагає, щоб кожний суб'єкт господарювання визначав свою функціональну валюту та оцінював свої результати та фінансовий стан у цій валюті. При цьому суб'єкт господарювання:

- не має права вільного вибору функціональної валюти;
- не може уникнути перерахунку відповідно до МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» шляхом, наприклад, прийняття стабільної валюти як своєї функціональної валюти.

У результаті тепер:

- не існує розмежування на зарубіжні господарські одиниці, які є складовою частиною, та закордонні суб'єкти господа-

рування. Суб'єкт господарювання, раніше класифікований як зарубіжна господарська одиниця, яка є складовою частиною, матиме переважно таку саму функціональну валюту, як і суб'єкт господарювання, що звітує;

- лише один метод переведення в іншу валюту використовується для зарубіжних господарських одиниць, а саме той, що описано у попередньому МСБО 21 як застосовний до зарубіжних суб'єктів господарювання.

Переглянутий МСБО 21 дає змогу суб'єктові господарювання подавати свої фінансові звіти у будь-якій валюті (або валютах), а також вимагає переводити його результати та фінансовий стан із його функціональної валюти у валюту (або валюти) подання, застосовуючи при цьому метод, який передбачається для переведення зарубіжної господарської одиниці для включення до фінансових звітів суб'єкта господарювання, що звітує. Згідно із цим методом активи та зобов'язання переводяться за курсом закриття, а дохід та витрати – за валютними курсами на дати операції (або за середнім курсом за період, коли це є обґрунтованим наближенням).

У результаті змін у МСБО 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»:

- вимагається розкриття інформації щодо винагороди провідному управлінському персоналу;
- суб'єкти господарювання, діяльність яких є орієнтованою на отримання прибутку, більше не вивільнюються від розкриття інформації щодо операцій з іншими суб'єктами господарювання, які контролюються державою;
- вилучено положення щодо ціноутворення за операціями між зв'язаними сторонами і пов'язаного з ним розкриття інформації, оскільки цей стандарт не застосовується до оцінки операцій між зв'язаними сторонами;
- розширено визначення «зв'язаної сторони» за рахунок доданих:
 - сторін, які мають спільний контроль над суб'єктом господарювання;
 - спільних підприємств, у яких суб'єкт господарювання є контролюючим учасником; програм виплат по закінченні трудової діяльності працівників суб'єкта господарювання або будь-якого суб'єкта господарювання, який є зв'язаною стороною цього суб'єкта господарювання.

Поряд із тим, переглянутий МСБО 24:

- містить визначення «близьких членів родини фізичної особи» і уточнює, що невиконавчі директори належать до провідного управлінського персоналу;
- уточнює, що два контролюючих учасники не є зв'язаними сторонами тільки через те, що вони мають спільний контроль над спільним підприємством;
- уточнює вимоги щодо розкриття інформації про операції та стосунки зв'язаних сторін.

П(с)БО 29 «Звітність за сегментами» має більш широкую сферу застосування, ніж МСБО 14, і, на відміну від останнього, встановлює уніфіковану форму звіту за сегментами (ф. №6).

Виходячи з проведеного дослідження можна констатувати, що хоча П(с)БО та МСФЗ мають однакову концептуальну основу, між ними існує певна невідповідність, оцінка ступеня якої наведена у табл. 3.6.

Таблиця 3.6. Ступінь невідповідності П(с)БО міжнародним стандартам

МСФЗ/МСБО	П(с)БО	Ступінь невідповідності
МСФЗ 1 Перше застосування МСФЗ	–	Повна
МСФЗ 2 Платежі, на основі акцій	–	Повна
МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу	П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Висока
МСФЗ 4 Страхові контракти	–	Повна
МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність	П(с)БО 27 Діяльність, що припиняється	Повна
МСФЗ 6 «Оцінка та розвідка запасів корисних копалин»	–	Повна
МСФЗ 7 Фінансові інструменти: розкриття	П(с)БО 13 «Фінансові інструменти»	Висока
МСБО 1 Подання фінансових звітів	П(с)БО 1 Загальні вимоги до фінансової звітності	Помірна
	П(с)БО 2 Баланс	

Продовження табл. 3.6

МСФЗ/МСБО	П(с)БО	Ступінь невідповідності
	П(с)БО 3 Звіт про фінансові результати	
	П(с)БО 5 Звіт про власний капітал	
МСБО 2 Запаси	П(с)БО 9 Запаси	Незначна
	П(с)БО Витрати	
МСБО 7 Звіт про рух грошових коштів	П(с)БО 4 Звіт про рух грошових коштів	Незначна
МСБО 8 Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки	П(с)БО 6 виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	Помірна
МСБО 10 Події після дати балансу		
МСБО 11 Будівельні контракти	П(с)БО 18 Будівельні контракти	Незначна
МСБО 12 Податки на прибуток	П(с)БО 17 Податок на прибуток	Незначна
МСБО 14 Звітність за сегментами	П(с)БО 29 Звітність за сегментами	Помірна
МСБО 16 Основні засоби	П(с)БО 7 Основні засоби	Висока
МСБО 17 Оренда	П(с)БО 14 Оренда	Помірна
МСБО 18 Дохід	П(с)БО 15 Дохід	Незначна
МСБО 19 Виплати працівникам	П(с)БО 26 Виплати працівникам	Помірна
МСБО 20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	П(с)БО 15 Дохід	Помірна
МСБО 21 Вплив змін валютних курсів	П(с)БО 21 Вплив змін валютних курсів	Помірна
МСБО 23 Витрати на позики	П(с)БО 31 Фінансові витрати	Незначна
МСБО 24 Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	П(с)БО 23 Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	Помірна
МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення	–	Повна
МСБО 27 Консолідовані та окремі фінансові звіти	П(с)БО 20 Консолідована фінансова звітність	Висока
МСБО 28 Облік інвестицій в асоційовані компанії	П(с)БО 12 Фінансові інвестиції	Помірна
МСБО 29 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	П(с)БО 22 Вплив інфляції	Помірна

МСФЗ/МСБО	П(с)БО	Ступінь невідповідності
МСБО 31 Частки у спільних підприємствах	П(с)БО 12 Фінансові інвестиції	Помірна
МСБО 32 Фінансові інструменти: подання	П(с)БО 13 Фінансові інструменти	Помірна
МСБО 33 Прибуток на акцію	П(с)БО 24 Прибуток на акцію	Незначна
МСБО 34 Проміжна фінансова звітність	–	Повна
МСБО 36 Зменшення корисності активів	П(с)БО 28 Зменшення корисності активів	Незначна
МСБО 37 Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	П(с)БО 11 Зобов'язання	Помірна
МСБО 38 Нематеріальні активи	П(с)БО 8 Нематеріальні активи	Помірна
МСБО 39 Фінансові інструменти: визначення та оцінка	П(с)БО 13 Фінансові інструменти	Висока
	П(с)БО 10 Дебіторська заборгованість	
МСБО 40 Інвестиційна нерухомість	–	Повна
МСБО 41 Сільське господарство	П(с)БО 30 Біологічні активи	Незначна
–	П(с)БО 25 Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	–
Тлумачення КТМФЗ	–	Повна

Невідповідність П(с)БО міжнародним стандартам суттєво зростає з 1 січня 2005 р. внаслідок прийняття нових стандартів (МСФЗ) і внесення змін до більшості раніше прийнятих стандартів (МСБО).

Внаслідок цього повна невідповідність існує внаслідок:

- 1) відсутності положень (стандартів), еквівалентних МСФЗ 1, 2, 4, 6 та МСБО 26, 34, 40;
- 2) відсутності у складі П(с)БО положень, еквівалентних тлумаченням МСФЗ (ПКТ і КТМФЗ);
- 3) невідповідності П(с)БО 27 положенням МСФЗ 5.

Висока невідповідність міжнародним стандартам спостерігається також у сфері обліку об'єднання бізнесу, консолідації фінансових звітів, подання інформації про фінансові інструменти та основні засоби.

Поряд з тим навіть у випадках, коли П(с)БО містять вимоги щодо розкриття інформації в примітках, які в цілому адекватні МСФЗ, іс-

нують суттєві відмінності щодо розкриття інформації у фінансовій звітності українських підприємств.

По-перше, усі вимоги розкриття інформації згідно П(с)БО розповсюджується лише на підприємства, що зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність. Відповідно до статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» до таких підприємств належать відкриті акціонерні товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи.

По-друге, згідно з МСБО 1, слід розкривати (якщо певний стандарт не дозволяє або не вимагає іншого) порівняльну інформацію за попередній період щодо всієї числової інформації у фінансових звітах. Разом з тим, подання такої інформації в типовій формі №5 «Примітки до річної фінансової звітності» не передбачено.

Невідповідність фінансової звітності українського підприємства вимогам МСФЗ може виникнути також внаслідок жорсткої регламентації форм фінансової звітності в Україні та відсутності практичних засобів застосування принципу суттєвості. У зв'язку з цим, виходячи з накопиченого досвіду, слід зазначити перспективи та шляхи подальшого застосування в Україні принципів і методів МСФЗ.

3.2. Методичні аспекти трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСФЗ

Внаслідок розглянутих розбіжностей між П(с)БО і МСФЗ, українські підприємства, що складають звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності, змушені вести паралельний облік згідно з МСФЗ або періодично трансформувати звітність, складену згідно з П(с)БО.

За свідченнями російських фахівців [133, 305], формування фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ звичайно здійснюється шляхом трансформації. Аналогічний підхід розповсюджений в Україні та інших країнах СНД.

Проте в спеціальній літературі існують різні визначення поняття «трансформація» в контексті бухгалтерського обліку.

Т.Ю. Дружиловська [134] визначає трансформацію як перерахунок і перегруповування інформації, яка формується за правилами

російського бухгалтерського обліку, в інформацію, яка відповідає правилам Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Керівництво з проведення трансформації фінансової звітності, розроблене корпорацією «Карана», містить таке визначення: «Трансформація – це проведення аналізу фінансової звітності, прийнятої російським підприємством, і внесення коригувань, необхідних для підготовки повного фінансового звіту підприємства, який в цілому відповідав би МСФЗ» [289].

О.В. Соловйова і Е.В. Старовойтова [305] розглядають трансформацію як перерахунок показників, виражених в національній валюті, в іноземну валюту та усунення принципових відмінностей.

На думку Н.В. Генералової, трансформація російської звітності у звітність, складену відповідно до МСФЗ, – це процес складання звітності за МСФЗ на основі даних звітності, складеної за РПБО, шляхом зміни визнання (класифікації і оцінки) і розкриття інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у відповідності з вимогами МСФЗ [44, с. 51].

М.А. Вахрушина та інші [39] визначають трансформацію, як складання звітності за певними стандартами шляхом коригування наявної звітності.

А. Васютін вважає, що під трансформацією звітності слід розуміти перетворення класифікації, оцінки, визнання і подання у звітності об'єктів бухгалтерського обліку відповідно до вимог нормативних документів країни, до якої буде подано звітність [38].

Наведені визначення відрізняються, головним чином, переліком процедур, які застосовуються в процесі трансформації. Поряд з тим, об'єктом трансформації може бути не лише звітність, а й інформаційний масив, створений на основі даних бухгалтерського обліку.

Виходячи з цього, трансформацію можна визначити, як сукупність процедур перетворення фінансової інформації, яка має визначені параметри, у фінансову інформацію, яка має інші параметри. При цьому складність і кількість трансформаційних процедур залежить від ступеня розбіжностей вихідних і кінцевих параметрів.

В даному випадку йдеться про ступінь невідповідності П(с)БО і МСФЗ.

Оскільки методи оцінки статей звітності, викладені в П(с)БО, узгоджуються з МСФЗ, трансформація може бути здійснена на базі фінансових звітів, складених відповідно до вимог П(с)БО.

Загальна послідовність запропонованої трансформації фінансової звітності наведена на рис. 3.2.

Першим кроком трансформації є вибір облікової політики та формату фінансових звітів з урахуванням положень МСФЗ.

Оскільки МСБО 1 вимагає зіставної інформації принаймні за один попередній період, необхідно відповідно перерахувати інформацію на початок року, за який надається зіставна інформація.

Наприклад, вперше складаючи звітність згідно з МСФЗ за 2007 р., господарська одиниця має ретроспективно перерахувати залишки на 1 січня 2006 р. згідно з міжнародними стандартами, що діють на 31 грудня 2007 р.

Трансформація включає аналіз балансу (ф. №1) і звіту про фінансові результати (ф. №2), які відповідають вимогам П(с)БО, та внесення до них необхідних коригувань для забезпечення подання інформації у повній відповідності з МСФЗ.

МСФЗ 1 передбачає такі коригування для переходу від попередніх до міжнародних стандартів: припинення визнання окремих старих активів та зобов'язань; визнання окремих нових активів і зобов'язань; перекласифікація; оцінка.

Припинення визнання старих активів і зобов'язань означає списання з балансу тих активів і зобов'язань, які на дату першого застосування МСФЗ не відповідають критеріям визнання за міжнародними стандартами.

Зокрема, це стосується застарілих об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, які слід визнавати витратами періоду.

Поряд з тим, слід визнати ті активи та зобов'язання, які відповідають вимогам МСФЗ, але не були визнані згідно з попередніми стандартами. Прикладом цього є забезпечення, які не було визнано, але які є зобов'язанням і підлягають відображенню в балансі згідно з МСБО 37.

Перекласифікація означає перенесення суми статті до іншої. Для оцінювання усіх визнаних активів і зобов'язань слід застосовувати правила оцінювання, передбачені МСФЗ, які діють на дату балансу.

Усі коригування, пов'язані з переходом до МСФЗ на дату їх першого застосування, слід визнавати безпосередньо в складі нерозподіленого прибутку або іншої категорії капіталу.

У процесі трансформації фінансових звітів слід врахувати розглянуті раніше розбіжності між МСБО та українськими правилами обліку.

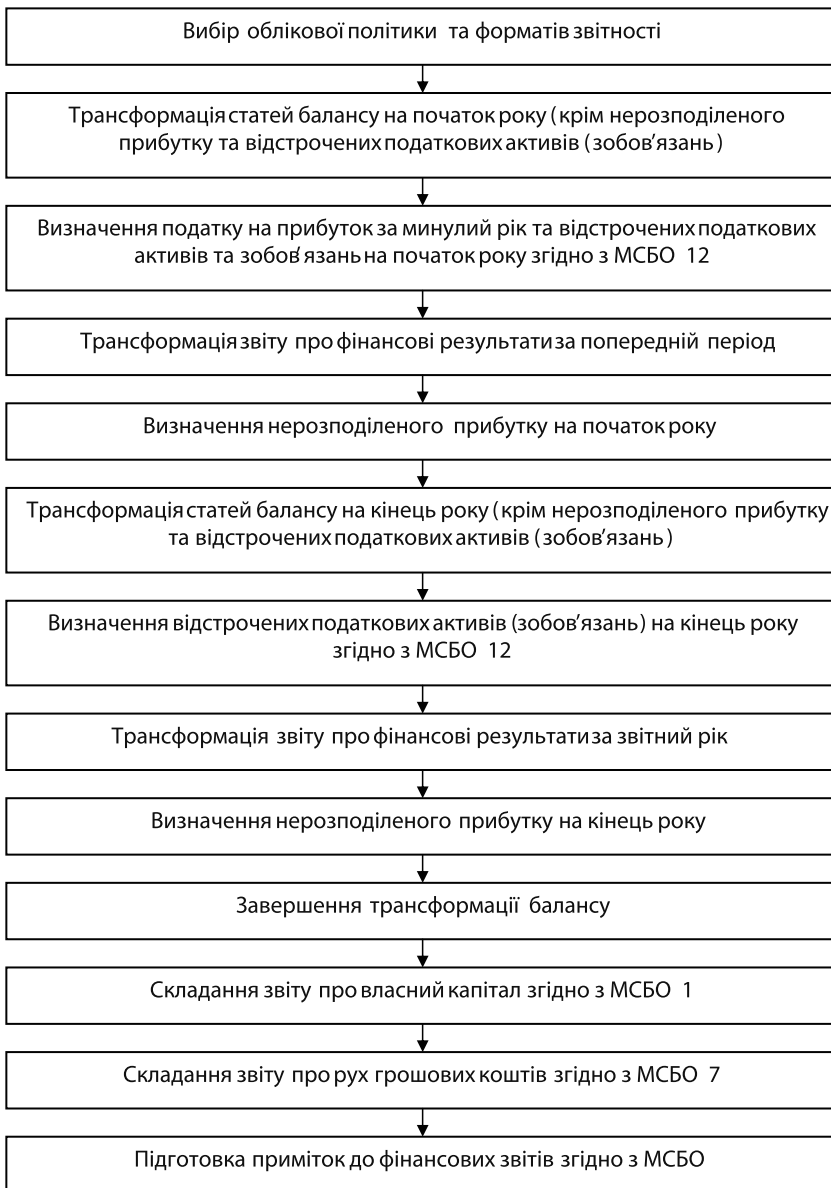


Рис. 3.2. Процес трансформації фінансової звітності підприємства

Трансформація статей балансу

Оскільки МСФЗ не встановлюють формат балансу, первісно слід визначити підхід до класифікації статей балансу.

Підприємствам, які застосовують П(с)БО 2, доцільно застосовувати класифікацію активів та зобов'язань на поточні та непоточні (довгострокові).

Нематеріальні активи

Трансформація статті «Нематеріальні активи» здійснюється в таких напрямках:

- 1) уточнити склад і вартість нематеріальних активів з урахуванням наведених вище розбіжностей між П(с)БО 8 та МСБО 38;
- 2) списати на витрати об'єкти, які не відповідають вимогам визнання нематеріальних активів згідно з МСБО 38;
- 3) виключити суму амортизації нематеріальних активів, термін корисного використання яких невизначений;
- 4) тестування таких об'єктів згідно з МСБО 36 та списання (у разі наявності) частину вартості як збиток від зменшення корисності.

Незавершене будівництво

Згідно з П(с)БО 2, в статті «Незавершене будівництво» відображається вартість незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством, а також авансові платежі для фінансування капітального будівництва.

Фактично в складі даної статті відображаються капітальні інвестиції в: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; нематеріальні активи; біологічні активи.

МСФЗ не містять окремих положень щодо незавершених капітальних інвестицій, а розглядають їх як складову основних засобів або інших відповідних активів.

Тому доцільно перекласифікувати цю статтю та включити її складові до відповідних статей довгострокових активів трансформованого балансу (рис. 3.3) та списати (в разі наявності) витрати на придбання (створення) малоцінних необоротних матеріальних

активів, вартість яких є нижчою за поріг суттєвості, встановлених підприємством.

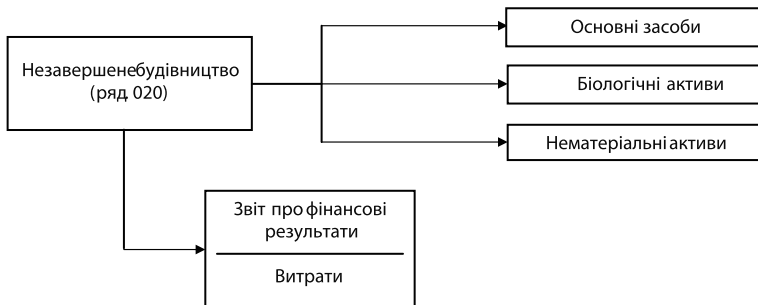


Рис. 3.3. Трансформація статті «Незавершене будівництво»

Основні засоби

Трансформація статті «Основні засоби» передбачає, зокрема, уточнення складу основних засобів і уточнення первісної (подальшої оцінки) та балансової вартості основних засобів згідно з МСБО 16.

Уточнення складу основних засобів означає:

- 1) виділення (в разі наявності) в окремі статті інвестиційної нерухомості;
- 2) виключення зі складу основних засобів об'єктів, що не відповідають визначенню активів. Передусім це стосується тих об'єктів основних засобів, від яких не очікується ніяких майбутніх економічних вигод, але не списують з балансу задля уникнення податкових наслідків.

Залишкова вартість таких основних засобів на початок року списується за рахунок сальдо нерозподіленого прибутку на початок року.

Одночасно коригується сума доходів і витрат, пов'язаних із нарахуванням амортизації та списанням таких основних засобів протягом звітного року.

- 3) класифікація основних засобів, виходячи зі специфіки діяльності підприємства. В результаті трансформації клас (група) основних засобів за МСБО 16 може відрізнятися від класифікації основних засобів, встановленої п. 5 П(с)БО 7;
- 4) списання вартості основних засобів, яка є нижчою за поріг суттєвості, встановлений підприємством.

Уточнення балансової вартості основних засобів залежить від підходу до їх оцінки, обраного підприємством.

Згідно з МСФЗ 1, підприємство може вирішити оцінити об'єкт основних засобів на дату переходу на МСФЗ за його справедливою вартістю та використати цю справедливу вартість як доцільну собівартість на цю дату.

Поряд з тим, підприємство, яке вперше застосувало МСФЗ, може вирішити використати попередню переоцінку (за національними стандартами) об'єкта основних засобів на дату переоцінки або до цієї дати як доцільну собівартість на дату переоцінки, якщо переоцінка на дату переоцінки була в основному зіставна:

- а) зі справедливою вартістю або
- б) собівартістю чи амортизованою собівартістю за МСФЗ, скоригованою для відображення, наприклад, змін у загальному або конкретному індексі цін.

У подальшому українським підприємствам (крім нещодавно створених) доцільно обирати модель переоцінки основних засобів.

Якщо підприємство застосовувало в обліку норми податкової амортизації згідно з П(с)БО 7, слід перерахувати суму накопиченої амортизації згідно з МСБО 16 і відповідно скоригувати балансову вартість основних засобів.

В даному випадку йдеться не про зміну методу амортизації згідно МСБО 16, а про перше застосування МСФЗ як первинної основи обліку. Відповідно амортизацію та вибуття основних засобів у звітному році слід відображати, виходячи з обраного методу амортизації та скоригованої балансової вартості основних засобів.

У разі наявності на балансі підприємства безоплатно отриманих основних засобів, що обліковують за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопиченого збитку від зменшення корисності, залишкову вартість таких основних засобів слід списати з балансу за рахунок іншого додаткового капіталу.

В узагальненому вигляді основні процедури трансформації статті «Основні засоби» наведені на рис. 3.4.

Інвестиційна нерухомість

У разі виділення статті «Інвестиційна нерухомість», її оцінку та подання слід здійснювати згідно з МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість».

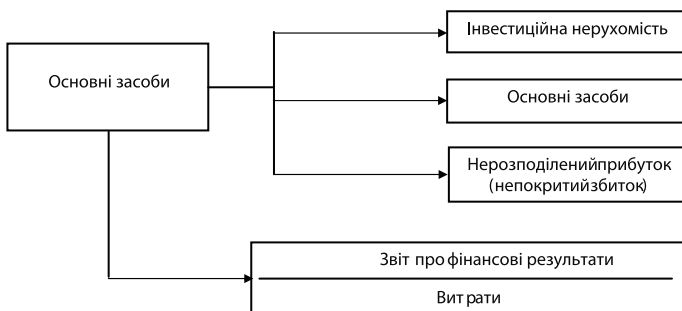


Рис. 3.4. Трансформація статті «Основні засоби»

МСБО 40 визначає інвестиційну нерухомість як нерухомість (землю чи будівлю або частину будівлі, чи обох), яка утримується власником або орендарем на умовах фінансової оренди для отримання орендних платежів чи для зростання капіталу або того й іншого.

Інвестиційна нерухомість не включає нерухомості, яка:

- а) утримується для використання у виробництві або постачанні товарів чи послуг, або для адміністративних цілей;
- б) споруджується для третіх сторін;
- в) призначена для продажу в процесі звичайної діяльності; утримується на умовах операційної оренди, навіть якщо підприємство придбало довгострокову частку в такій нерухомості.

МСБО 40 передбачає дві моделі обліку інвестиційної нерухомості:

- 1) за справедливою вартістю;
- 2) за собівартістю.

У разі вибору першої моделі інвестиційна нерухомість оцінюється за справедливою вартістю, а зміна останньої відображається у складі прибутків або збитків відповідного звітного періоду.

Друга модель по суті означає оцінку інвестиційної нерухомості аналогічно базовому підходу до оцінки основних засобів згідно з МСБО 16, тобто первісною вартістю мінус накопичена амортизація та накопичені втрати від зменшення корисності.

Довгострокові фінансові інвестиції

Трансформація статті «Довгострокові фінансові інвестиції» потребує уточнення їх класифікації та оцінювання статей, що обліковуються методом участі в капіталі.

Насамперед слід враховувати, що, на відміну від П(с)БО 12, МСБО 27, 28 і 31 не передбачають обов'язкового застосування методу обліку участі в капіталі для відображення фінансових інвестицій в дочірні, асоційовані та спільні підприємства в окремій фінансовій звітності інвестора (материнського підприємства, контролюючого учасника тощо).

При цьому окремими фінансовими звітами є звіти, подані материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого суб'єкта господарювання, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єкта інвестування.

У разі застосування МСФЗ до окремих фінансових звітів українських підприємств, оцінку фінансових звітів за методом участі в капіталі слід скоригувати відповідно до вимог МСБО 39 або собівартості.

Згідно з МСБО 39, інвестиція розглядається як фінансовий актив, доступний для продажу і має оцінюватися за справедливою вартістю з відображенням дооцінки у складі власного капіталу.

У цьому випадку, якщо справедлива вартість фінансової інвестиції перевищує її оцінку за методом участі в капіталі, таку інвестицію слід дооцінити.

Якщо вартість інвестиції за методом участі в капіталі нижча за її справедливу вартість, тоді слід визнати збиток від зменшення корисності такої інвестиції згідно з МСБО 36.

У разі оцінювання фінансових інвестицій за собівартістю, їх балансову вартість слід довести до собівартості шляхом відображення різниці між собівартістю і балансовою вартістю на початок звітного періоду в складі «Нерозподіленого прибутку» або іншої відповідної статті власного капіталу.

Зміни балансової вартості інвестиції упродовж звітного періоду слід списати шляхом коригування відповідно статей «Дохід від участі в капіталі» або «Втрати від участі в капіталі» у Звіті про фінансові результати.

У загальному вигляді алгоритм коригування балансової вартості фінансової інвестиції до її собівартості наведено на прикладі інвестиції в асоційоване підприємство (рис. 3.5).

Усі наведені коригування стосуються відповідно сум прибутку (збитку) та амортизації за звітний та всі попередні періоди з моменту придбання інвестиції.

Непоточні активи, утримувані для продажу

У разі наявності в складі основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів або довгострокових фінансових інвестицій активів, утримуваних для продажу, їх слід відобразити окремо згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність».

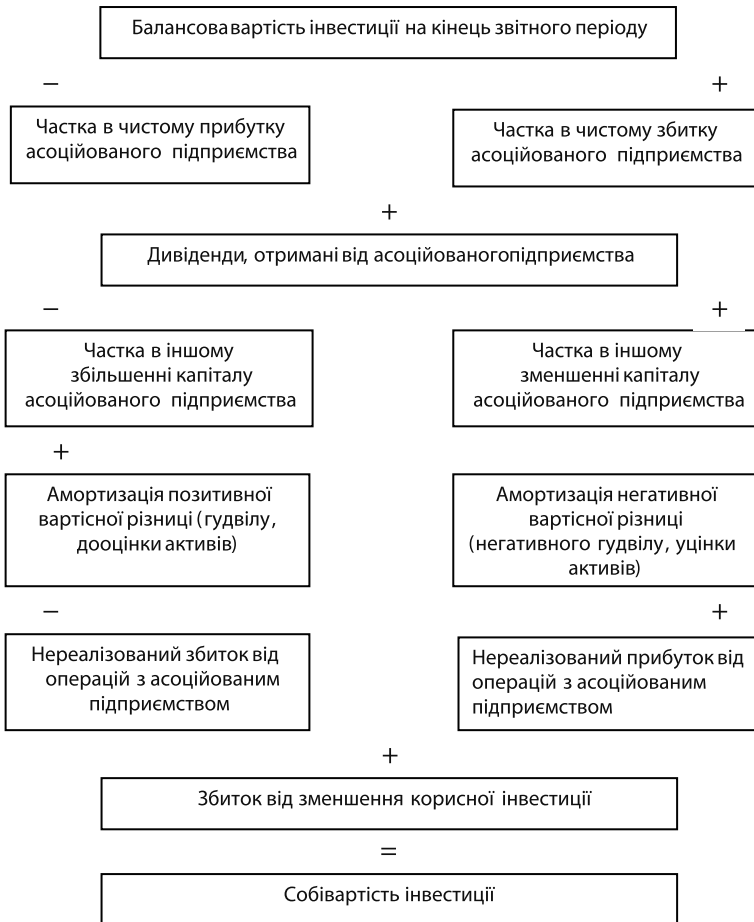


Рис. 3.5. Визначення собівартості фінансової інвестиції, яка обліковується методом участі в капіталі

Згідно з МСФЗ 5, непоточний актив (або майновий комплекс) класифікують як утримуваний для продажу, лише якщо він відповідає таким критеріям:

а) придатний до негайного продажу у його теперішньому стані лише на умовах, які є звичайними та засновані на досвіді продажу таких активів (або майнового комплексу);

б) ймовірність його продажу є високою.

Непоточні активи, утримувані для продажу, слід оцінювати за найменшою з двох оцінок: балансовою вартістю або за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж).

Такі активи не амортизують і відображають в балансі окремо від інших активів.

Довгосторокова дебіторська заборгованість

Згідно з П(с)БО 2, стаття «Довгосторокова дебіторська заборгованість» фактично об'єднує фінансові та нефінансові активи:

- заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду;
- довгострокові векселі одержані;
- інша дебіторська заборгованість.

Враховуючи різноманітність складових цієї статті, доцільно трансформувати її шляхом виділення відповідних окремих статей (рис. 3.6).

Для оцінювання та подання вказаних статей слід керуватися відповідно положеннями МСБО 17, 32 і 39.

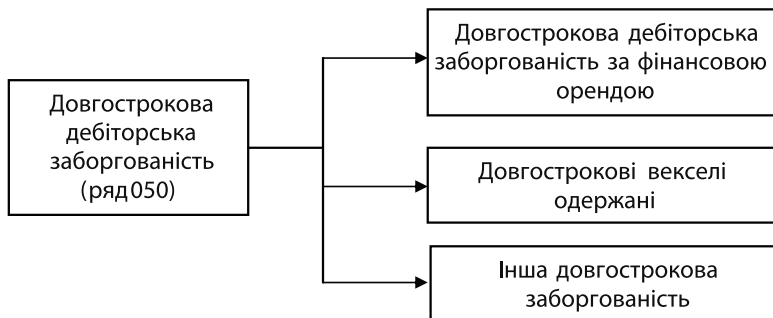


Рис 3.2.5. Трансформація статті «Довгострокова дебіторська заборгованість»

Відстроченні податкові активи

Для визначення суми відстрочених податкових активів слід застосовувати всі вимоги МСБО 12 до статей трансформованого балансу. При цьому слід також визнати відстрочені податки, пов'язані з коригуванням оцінки активів і зобов'язань в процесі трансформації.

Гудвіл і негативний гудвіл

Згідно з П(с)БО 19, гудвіл та/або негативний гудвіл відображається в балансі окремого підприємства за залишковою вартістю у вписаному рядку балансу 065 «Гудвіл» позитивною або від'ємною величиною.

На відміну від цього, згідно з МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», після первісного визнання покупець має оцінювати гудвіл, придбаний у результаті об'єднання бізнесу, за собівартістю мінус накопичені збитки від зменшення корисності. Це означає, що придбаний гудвіл не підлягає амортизації, а покупцеві щорічно (або частіше) слід перевіряти гудвіл на зменшення корисності. Виходячи з цього, в трансформованому балансі слід збільшити балансову вартість гудвілу на суму раніше нарахованої амортизації та визнати, в разі наявності, збитки від зменшення його корисності.

Згідно з МСФЗ 3, суму негативного гудвілу слід визнати доходом звітного періоду.

Крім того, слід мати на увазі, що на балансі українських підприємств, створених у процесі приватизації (корпоратизації), обліковують гудвіл, який виник у процесі приватизації.

Згідно з Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів і операцій та змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку від 19.12.2006 р. № 1213, такий гудвіл не амортизується, повністю або частково він може бути списаний за рішенням уповноваженого органу за рахунок власного капітала.

Проте гудвіл, який виник у процесі приватизації, не відповідає визначенню гудвілу за МСФЗ, оскільки його відображено не на балансі покупця, а на балансі придбаного підприємства. Тому залишкову вартість такого гудвілу в процесі приватизації слід списати з балансу за рахунок власного капітала.

Виходячи з вищевикладеного, трансформацію гудвілу відображено на рис. 3.7.

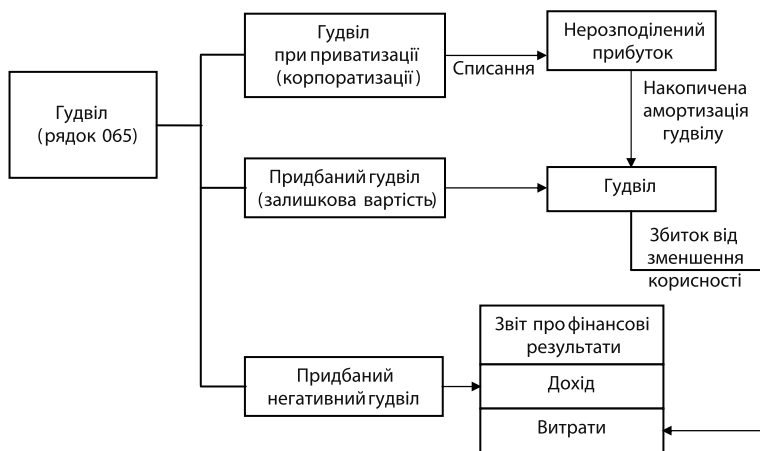


Рис. 3.7. Трансформація гудвілу

Запаси

З урахуванням визначених раніше розбіжностей між П(с)БО 9 та МСБО 2, слід перекласифікувати статті запасів, відображені згідно з П(с)БО, зокрема, виділити в окремі статті: біологічні активи; сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай біологічних активів підприємства; запаси, що оцінюються за МСБО 2.

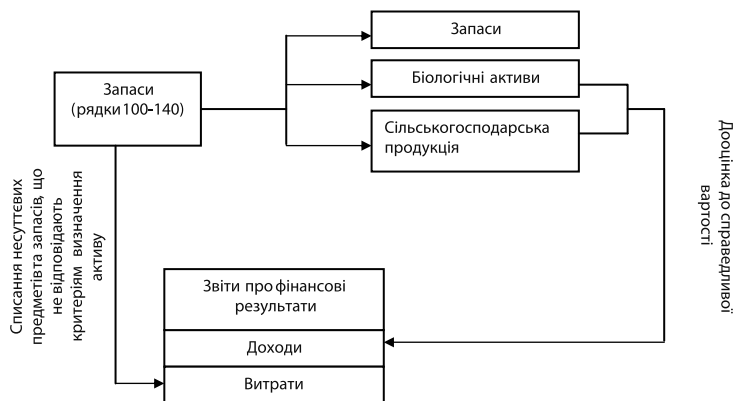


Рис. 3.8. Трансформація статей запасів

Біологічні активи та сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай, слід оцінити та відобразити згідно з МСБО 41. Валова дебіторська заборгованість розраховується згідно з МСБО 11.

Інші запаси слід зменшити на вартість запасів, які не відповідають визначенню активів та малоцінних і швидкозношувальних предметів, вартість яких нижче порогу суттєвості для таких активів, встановлених підприємством.

Подальша класифікація запасів на класи здійснюється підприємством самостійно, виходячи з особливостей його діяльності та розкривається у примітках до фінансових звітів.

У загальному вигляді трансформацію статей запасів наведено на рис. 3.8.

Поточна дебіторська заборгованість

Трансформація поточної дебіторської заборгованості передбачає зокрема:

- 1) виключення із статті «Дебіторська заборгованість за виданими авансами» тієї частини залишку субрахунку 644 «Податковий кредит» (з одночасним виключенням цієї суми зі складу статті «Інші поточні зобов'язання»), яка пов'язана з виданими авансами;
- 2) визнання дебіторської заборгованості стосовно наданих послуг (виконаних робіт), по яких не було оформлено акти (з одночасним визнанням суми доходу у звіті про фінансові результати);
- 3) визнання сумнівної заборгованості (у разі наявності) за іншими статтями дебіторської заборгованості, які є фінансовими активами.

МСФЗ не визначають конкретні методи обчислення та відображення сумнівних боргів. Тому підприємства можуть створювати резерв сумнівних боргів або прямо списувати суму сумнівного боргу на витрати із застосуванням самостійно обраних методів, зокрема, як відсоток до суми чистого продажу.

П(с)БО надає можливість визначити резерв сумнівних боргів множенням коефіцієнта сумнівності на основі частки безнадійних боргів у чистому доході на суму залишку дебіторської заборгованості на початок періоду.

Такий підхід неприйнятний з точки зору МСФЗ, оскільки є переключенням методу визначення резерву сумнівних боргів у чистому доході від реалізації продукції (товарів, послуг).

Грошові кошти та їх еквіваленти

Зміст статті «Грошові кошти та їх еквіваленти» та визначення еквівалентів грошових коштів, наведені в П(с)БО 4, відповідають МСФЗ. Тому доцільно об'єднати суми, наведені в рядках 230 і 240, та включити їх до трансформованого балансу за статтю «Грошові кошти та їх еквіваленти».

Детальніша інформація про грошові кошти та їх еквіваленти буде наведена в примітках, згідно з вимогами МСФЗ щодо розкриття інформації.

Поточні фінансові інвестиції

У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Визначення та зміст цієї статті не суперечить МСФЗ, тому її можна перенести до трансформованого балансу та розкрити інформацію про неї у примітках до фінансових звітів.

Інші оборотні активи

Трансформація статті «Інші оборотні активи» передбачає виключення із сальдо субрахунка 643 «Податкові зобов'язання» тієї частини, яка пов'язана з отриманням авансів (з одночасним виключенням цієї суми зі складу отриманих авансових платежів, відображених у складі зобов'язань в пасиві балансу).

Витрати майбутніх періодів

Трансформація статті «Витрати майбутніх періодів» полягає в розподілі її на суми поточних і непоточних активів та включення їх до складу вказаних розділів активу балансу окремими статтями або об'єднанням з однорідними за характером сумами інших статей.

Пасив балансу

У разі класифікацій зобов'язань на поточні та довгострокові, пасив трансформованого балансу включатиме три розділи:

1. Власний капітал.
2. Довгострокові зобов'язання.
3. Поточні зобов'язання.

Власний капітал

Відображені згідно з П(с)БО статті «Статутний капітал», «Пайовий капітал», «Додатковий вкладений капітал», «Резервний капітал» і «Неоплачений капітал» можуть бути безпосередньо перенесені до трансформованого балансу.

Стаття «Інший додатковий капітал» потребує перекласифікації. Зокрема, залишок дооцінок (індексації) необоротних активів, проведених до 2000 р., слід виключити зі статті «Інший додатковий капітал» і включити до складу статті «Нерозподілений прибуток».

У складі статті «Інший додатковий капітал» буде відображено лише залишок дооцінки необоротних активів, здійсненої відповідно до вимог МСБО 16, 38 і 39.

Вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством, слід виключити зі складу власного капіталу та активу підприємства, а суму амортизації таких необоротних активів, нарахованої в попередніх роках, перенести до складу нерозподіленого прибутку.

Схематично трансформацію статті «Інший додатковий капітал» зображено на рис. 3.9.

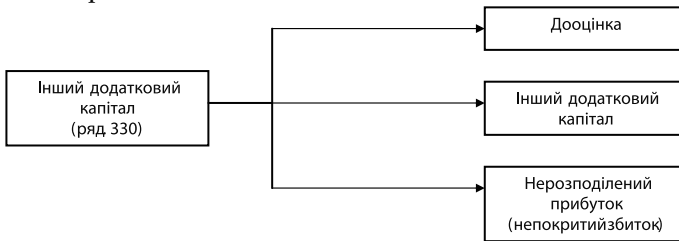


Рис.3.9. Трансформація статті «Інший додатковий капітал»

Сума статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відповідно збільшується або зменшується в результаті уточнення оцінки інших статей балансу та податку на прибуток.

Трансформація нерозподіленого прибутку на початок року здійснюється після трансформації всіх статей балансу на початок року та трансформації звіту про фінансові результати за попередній рік за формулою:

$$H_{\text{тр}} = H_{\text{п}} + D_{\text{м}} - B_{\text{т}} - П_{\text{м}} \pm K_{\text{т}}$$

де $H_{\text{тр}}$ – трансформований нерозподілений прибуток (збиток) на початок року;

$H_{\text{п}}$ – нерозподілений прибуток (збиток) на початок року;

D_m – доходи (прибутки) минулих років, визнані в процесі трансформації;

V_r – витрати (збитки), визнані в процесі трансформації;

Π_m – податок на прибуток минулих років;

K_i^m – інші коригування.

Трансформація нерозподіленого прибутку на кінець року здійснюється після завершення трансформації звіту про фінансові результати за звітний рік за формулою:

$$HT_k = HT_n \pm ЧП - РТ,$$

де HT_k – трансформований нерозподілений прибуток (збиток) на кінець року;

ЧП – чистий прибуток (збиток) звітного року, наведений у трансформованому звіті про фінансові результати;

РТ – трансформований розподілений чистий прибуток.

Забезпечення наступних витрат і платежів

У разі застосування класифікації зобов'язань на довгострокові та поточні суми, наведені у статтях балансу «Забезпечення виплат персоналу» (ряд. 400), «Інші забезпечення» (ряд. 410) і «Цільове фінансування» (ряд. 420), також слід розглядати як поточні або довгострокові зобов'язання та включити до складу відповідного розділу зобов'язань трансформованого балансу.

При цьому слід визнати забезпечення щодо всіх зобов'язань, які відповідають визначенню забезпечень, наведених у МСБО 37.

Насамперед слід звернути увагу на забезпечення відпусток працівникам, оскільки більшість підприємств не нараховували таких забезпечень виходячи з необов'язковості положення П(с)БО 11 щодо створення забезпечень у 2000–2002 рр., а також забезпечень витрат на демонтаж, переміщення та відновлення території, на якій розташований об'єкт основних засобів, як це передбачено переглянутим МСБО 16.

Зобов'язання

До початку трансформації розділів III і IV балансу слід переконатися, що статті довгострокових і поточних зобов'язань відображено згідно з вимогами П(с)БО.

У процесі трансформації розділу довгострокових зобов'язань необхідно здійснити такі коригування:

- 1) включити до складу довгострокових зобов'язань суми, відображені в складі забезпечень майбутніх витрат і платежів

- (розділ II, ф.1) і доходів майбутніх періодів (розділ V, ф.1), які відповідають визначенню довгострокових зобов'язань;
- 2) виділити в окремі статті суттєві види інших фінансових зобов'язань, зокрема зобов'язання щодо фінансової оренди, випущених облігацій тощо;
 - 3) уточнити зміст та оцінку статті «Відстрочені податкові зобов'язання».

Слід звернути увагу, що в складі відстрочених податкових зобов'язань відображається реструктуризована заборгованість з податків, яка має обліковуватися на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» і включатися в рядок Балансу 470 «Інші довгострокові зобов'язання».

Реальну суму відстрочених податкових зобов'язань слід визначати із застосуванням положень МСБО 12 «Податки на прибуток» до статей трансформованого балансу.

Поряд з тим, слід мати на увазі, що, згідно з П(с)БО 11, за теперішньою вартістю відображаються лише довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки.

Згідно з МСФЗ, слід дисконтувати будь-які довгострокові зобов'язання, якщо інше не передбачене відповідними стандартами.

Трансформація статей поточних зобов'язань передбачає уточнення складу та оцінювання цих статей:

- 1) у складі поточних зобов'язань слід відобразити поточні зобов'язання, наведені в розділах II і V пасиву Балансу (ф. № 1);
- 2) визнати (з одночасним відображенням у складі витрат) кредиторську заборгованість за фактично отримані послуги (роботи), які не було оформлено актом;
- 3) зі складу статті «Інші поточні зобов'язання» слід виключити ту частину сальдо субрахунку 644 «Податковий кредит» (з одночасним виключенням її зі складу відповідної статті дебіторської заборгованості, у якій відображено суму авансового платежу), яка пов'язана з наданими авансами.

У свою чергу, зі статті «Поточні зобов'язання за одержаними авансами» слід виключити суму ПДВ, яка пов'язана з отриманими авансами та становить частину сальдо субрахунку 643 «Податкові зобов'язання»).

Статті поточних зобов'язань з розрахунками з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування та за розрахунками з учасника-

ми можуть бути об'єднані в одну статтю «Нараховані зобов'язання» з наступним її розкриттям у примітках до фінансових звітів.

Трансформація звіту про фінансові результати

До початку трансформації звіту про фінансові результати слід переконатися, що оцінка та склад усіх його статей повністю відповідають П(с)БО.

Безпосередньо трансформація звіту про фінансові результати включає такі основні процедури:

- 1) вибір формату звіту;
- 2) аналіз складу і перегрупування статей доходів і витрат;
- 3) відображення доходів і витрат, визнаних в результаті трансформації балансу.

Оскільки МСФЗ не визначають формати фінансових звітів, за основу слід прийняти один з двох форматів звіту про фінансові результати, наведених у додатку до МСБО 1. Згідно з П(с)БО 3, українські підприємства (крім суб'єктів, що застосовують П(с)БО 25), використовують форму звіту, в якому витрати класифікуються за їхньою функцією. Виходячи з цього, звіт про фінансові результати (ф. №2) простіше трансформувати у формат звіту, що наведений у додатку до МСБО 1, який ілюструє класифікацію витрат за функцією.

Обидва формати, які наведені в додатку до МСБО 1, передбачають розподіл доходів і витрат на дві групи:

- 1) доходи і витрати, пов'язані з операціями підприємства;
- 2) доходи і витрати, пов'язані з фінансовими інвестиціями та залученням фінансування.

У зв'язку з цим слід проаналізувати доходи та витрати, що наведені у ф. №2, та перегрупувати їх згідно з вимогами МСФЗ.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

У процесі трансформації слід переконатися, що сума доходу, відображеного в звіті про фінансові результати (ф. №2), визнана згідно з МСБО 18. При цьому, у разі наявності наданих послуг, по яких на дату балансу не було підписано акти, суму доходу від таких послуг слід визнати з одночасним визнанням дебіторської заборгованості у балансі.

У світовій практиці, в звіті про фінансові результати, звичайно наводять лише суму чистого доходу. Тому до трансформованого звіту про фінансові результати доцільно включити суму, наведену в рядку 035 ф. № 2.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

Згідно з МСБО 2, у статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» мають бути відображені:

- балансова вартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- нерозподілені виробничі накладні витрати;
- наднормативні виробничі витрати запасів.

Крім того, згідно з МСБО 2, обставини, що склалися на підприємстві, можуть виправдати включення інших витрат, таких як витрати на збут.

Згідно з П(с)БО 16, нестачі незавершеного виробництва, нестачі і витрати від псування цінностей відображаються в складі загальновиробничих витрат з наступним включенням до витрат на виробництво.

Тому в процесі трансформації, передусім, слід виключити зі складу незавершеного виробництва і включити до собівартості продажу наднормативні витрати запасів. Крім того, в разі визнання доходу від надання послуг, за якими на дату балансу не було підписано акт, необхідно визнати й собівартість цих послуг.

Адміністративні витрати та витрати на збут

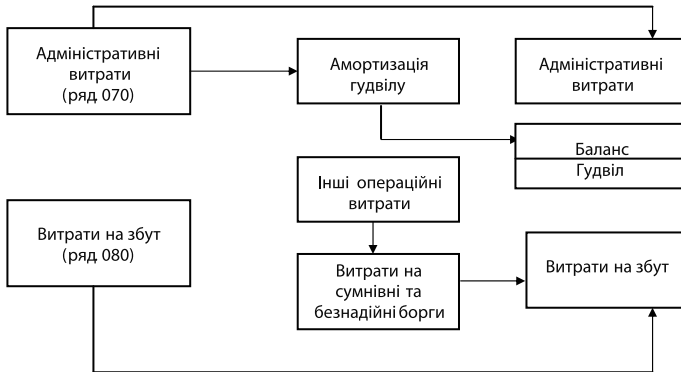


Рис. 3.10. Трансформація адміністративних витрат та витрат на збут

Склад адміністративних витрат і витрат на збут, що визначений П(с)БО 16, в цілому відповідає вимогам МСФЗ, за винятком:

- зі складу адміністративних витрат слід виключити амортизацію гудвілу, яка підлягає відображенню в складі вартості гудвілу в балансі;
- до складу витрат на збут слід включити витрати на сумнівні та безнадійні борги, які відповідно слід виключити зі складу інших операційних витрат (рис. 3.10).

Інші операційні доходи та витрати

Трансформація інших операційних доходів і витрат передбачає:

- 1) коригування, що пов'язані з трансформацією статей «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», «Адміністративні витрати», «Витрати на збут», які були розглянуті раніше;
- 2) включення до їх складу інших доходів та інших витрат, (крім доходів і витрат, пов'язаних з фінансовими інвестиціями);
- 3) виділенням з їх складу окремих статей у разі їх суттєвості. Такою статтею, зокрема, можуть бути «Витрати на дослідження та розробки».

Процес трансформації інших операційних витрат і доходів схематично представлено на рис. 3.11.

Доходи та витрати від участі в капіталі

У трансформованому звіті доходи та витрати від участі в капіталі слід відображати окремо як прибуток (збиток) від участі в капіталі:

- асоційованих підприємств;
- дочірніх підприємств;
- спільних підприємств.

У разі згортання прибутків і збитків від участі в капіталі, в межах кожної з трьох вказаних вище статей, у примітках до звіту про фінансові результати слід розкривати складові (прибутки та збитки) кожної згорнутої суми.

В загальному вигляді процес трансформації доходів і витрат від участі в капіталі показано на рис. 3.12.

У разі трансформації окремих фінансових звітів доходи і витрати від участі в капіталі слід виключати зі складу доходів і витрат звітного періоду і відобразити замість них лише визнані доходи у вигляді отриманих дивідендів.

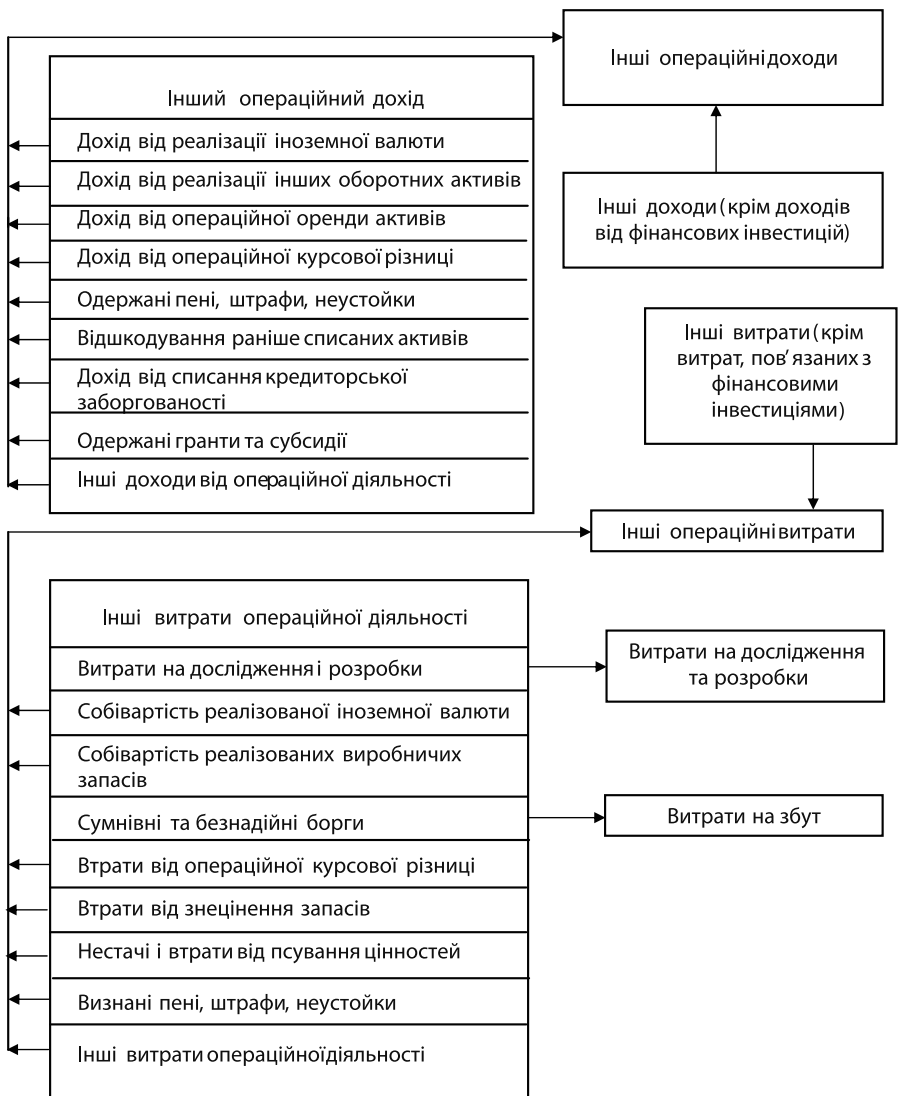


Рис. 3.11. Трансформація адміністративних витрат і доходів

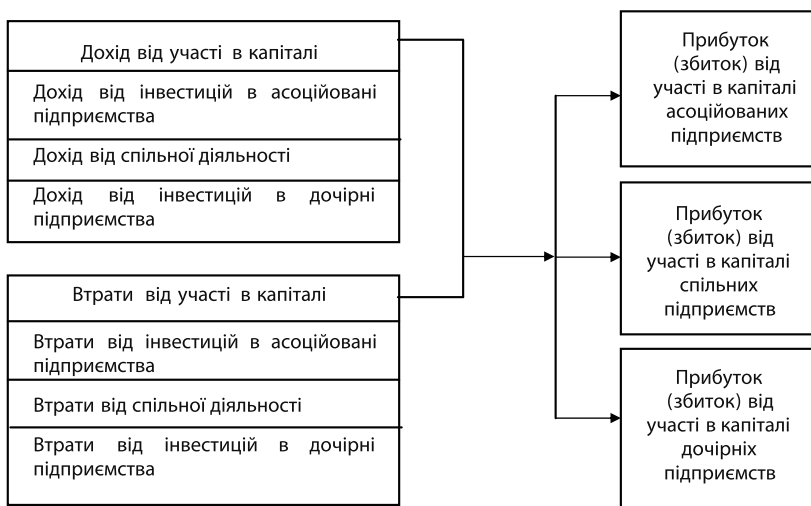


Рис. 3.12. Трансформація доходів і витрат від участі в капіталі

Фінансові доходи та фінансові витрати

Згідно з П(с)БО 3, фінансові доходи та фінансові витрати представлені у звіті про фінансові витрати статтями: «Інші фінансові доходи» та «Фінансові витрати».

У статті «Інші фінансові доходи» показуються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

У статті «Фінансові витрати» показуються витрати на проценти та інші витрати підприємства, що пов'язані із залученням позикового характеру.

Згідно з МСБО, у складі фінансових доходів також відображають суму амортизації дисконту (премії) по інвестиціях в боргові цінні папери, фінансовий дохід, що пов'язаний з фінансовою (капітальною) орендою, а також прибуток від продажу та дооцінки фінансових інвестицій. Відповідно збиток від продажу та уцінки фінансових інвестицій вираховують із суми доходу від інвестицій.

Тому в процесі трансформації необхідно виключити зі складу, відповідно, інших доходів (інших витрат) суми, що визначають прибуток (збиток) від фінансових інвестицій.

У складі фінансових витрат, зокрема, відображають:

- суму амортизації дисконту (премії), що пов'язана з борговими зобов'язаннями;
- суму амортизації допоміжних витрат, що виникають у зв'язку з отриманими позиками;
- фінансові витрати, що пов'язані з фінансовою (капітальною) орендою;
- курсові різниці, що виникають у зв'язку з позиками в іноземній валюті.

Поряд з тим, згідно з МСБО 23, витрати на позики, які безпосередньо відносять до придбання або створення (будівництва, виробництва тощо) кваліфікаційного активу, мають бути капіталізовані, тобто включені до собівартості цього активу.

Згідно з П(с)БО 31 підприємство має можливість вибору щодо обміну витрат на позики, пов'язані з кваліфікаційним активом: списувати їх на витрати або капіталізувати. Якщо підприємство застосовує перший підхід, тоді зі статті «Фінансові витрати» слід виключити суму витрат, яка підлягає включенню до складу балансової вартості відповідного кваліфікованого активу в балансі. У практиці фінансові витрати часто подають у звіті про фінансові результати як чисті фінансові витрати (тобто за вирахуванням фінансових доходів) якщо їх сума не суттєва.

У загальному вигляді схему трансформації інших фінансових доходів і фінансових витрат наведено на рис. 3.13.

Інші доходи та інші витрати

Після виключення зі складу інших доходів та інших витрат доходів і витрат, що пов'язані з фінансовими інвестиціями, решта доходів і витрат переноситься до складу відповідно інших операційних доходів та інших операційних витрат. Якщо реалізація майнових комплексів відповідає визначенню припиненої діяльності, тоді прибуток або збиток від такої операції слід відобразити окремою статтею згідно з МСФЗ 5.

Схематично трансформацію інших доходів та інших витрат зображено на рис. 3.14.

Податок на прибуток від звичайної діяльності

У трансформованому звіті про фінансові результати в статті «Податки на прибуток» слід показати суму податку на прибуток, що підлягає сплаті, згідно з чинним податковим законодавством, скоригу-

говану на суму змін у складі відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань, визначених згідно з МСБО 12.



Рис 3.13. Трансформація інших фінансових доходів і фінансових витрат

Надзвичайні (екстраординарні) статті

МСФЗ не передбачають окремого відображення надзвичайних (екстраординарних) статей у звіті про фінансові результати. Тому в разі наявності у формі № 2 суми надзвичайних доходів або надзвичайних витрат, їх слід відобразити в складі доходів і витрат звичайної діяльності, а податок з надзвичайного прибутку включити до складу податку на прибуток від звичайної діяльності.

Після трансформації всіх статей доходів і витрат послідовно визначаються та відображаються у звіті про фінансові результати показники:

- валового прибутку (збитку);
- прибутку (збитку) до оподаткування;
- чистого прибутку (збитку);
- прибутку на акцію.

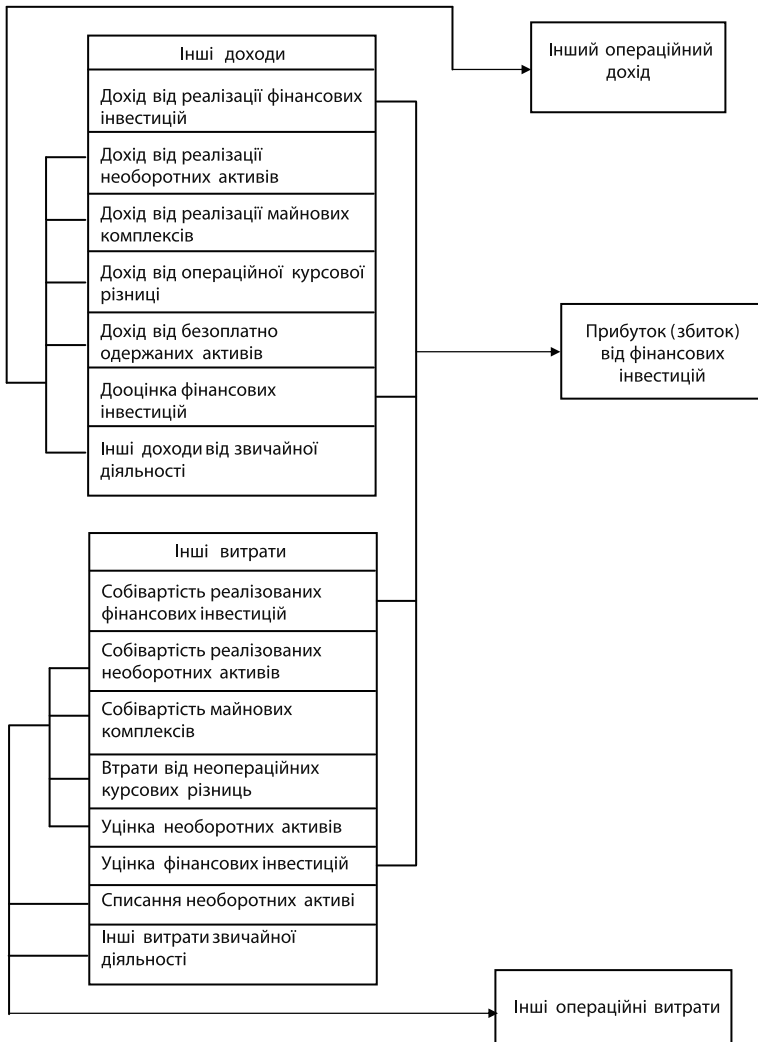


Рис 3.14. Трансформація інших доходів та інших витрат

Прибуток на акцію

Показники прибутковості акцій заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продають та купують на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Безпосередньо в трансформованому звіті про фінансові результати доречно навести лише показники «Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію та «Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію».

При цьому слід переконатися, що розрахунок цих показників здійснено в повній відповідності до положень МСБО 33. Решту показників, у тому числі кількість акцій та дивіденди на акцію, доцільно розкрити в примітках до фінансової звітності.

Після завершення трансформації балансу та звіту про фінансові результати, на їх основі складаються звіт про зміни у власному капіталі та звіт про рух грошових коштів. Звіт про власний капітал доцільно готувати на основі формату, наведеному в додатку до П(с) БО 5 з урахуванням розглянутих (в 3.1) відмін його від МСБО 1.

При складанні звіту про рух грошових коштів слід керуватися виключно положеннями МСБО 7.

Завершальним етапом трансформації є підготовка приміток згідно з МСФЗ.

Відповідність трансформованої звітності положенням МСФЗ повинна бути підтверджена аудиторським висновком, наведеним у звіті аудиторів. Аудит фінансової звітності слід проводити у повній відповідності з Міжнародними стандартами аудиту

Трудомісткість трансформаційних процедур та динамічність гармонізації підходів до фінансової звітності не дозволяють вважати трансформацію оптимальним методом складання звітності за МСФЗ.

Досвід свідчить, що основними перевагами трансформації є невеликі фінансові витрати та витрати часу на підготовку звітності, але якість останньої визначається кваліфікацією фахівців, які здійснили трансформацію.

Крім того, для великої або багатопрофільної компанії досить складно виявити всі необхідні коригування, зумовлені специфікою господарської діяльності.

Виходячи з цього, окремі автори [44, 92] віддають перевагу паралельному веденню бухгалтерського обліку за МСФЗ.

На нашу думку, паралельний облік потребує додаткових витрат, а трансформація виправдана лише як тимчасовий захід, зокрема для складання першої фінансової звітності за МСФЗ. У подальшому доцільно дозволити таким підприємствам складати звітність лише за МСФЗ, що потребує внесення відповідних змін до чинного законодавства щодо диференціації вимог до фінансової звітності різних суб'єктів господарювання.

3.3. Проблеми практичного застосування принципів і методів міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні

Прийняття та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в окремо взятій країні відбувається в середовищі та під впливом певних економічних, політичних, правових і культурних чинників.

З урахуванням цього в 2003 р. Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) визнала за необхідне чіткіше визначити труднощі, пов'язані з прийняттям міжнародних стандартів, і навести успішні приклади того, як упроваджувалися або впроваджуються міжнародні стандарти.

Проект, який очолив колишній член правління МФБ Пітер Вонг, допоміг зібрати думки фахівців з міжнародної фінансової звітності: представників регіональних і національних професійних бухгалтерів; комітетів і постійних робочих груп МФБ; національних органів стандартизації; користувачів фінансової звітності; регулюючих органів, а також професійних бухгалтерів, що працюють у різних галузях.

За результатами проведеного дослідження було підготовлено звіт [320], метою якого є заохочення подальшого обговорення і дій з прийняття і запровадження міжнародних стандартів, щоб зблизити стандарти в міжнародному масштабі.

У цьому документі, який часто називають звітом Вонга, розглядаються такі потенційні труднощі процесу прийняття та запровадження міжнародних стандартів:

- питання мотивації – чинники, які можуть сприяти або завадити схваленню національними регулюючими органами;
- питання регулювання – регулятивні труднощі їх прийняття;
- питання культури – труднощі через існування культурних бар'єрів, їх прийняття та запровадження;

- питання масштабу – проблема витрат малих та середніх підприємств і аудиторських фірм, пов'язаних з виконанням стандартів;
- питання доступності змісту, їхня складність та структура;
- питання перекладу – простота перекладу та наявність ресурсів, потрібних для виконання перекладу;
- питання освіти – освіта та навчання студентів і професійних бухгалтерів з питань міжнародних стандартів.

Фахівці зазначають, що концепція прийняття міжнародних стандартів дуже по різному тлумачиться в країнах з перехідною економікою, що може завадити суворому та однаковому застосуванню МСФЗ [334, с. 20].

При цьому було встановлено, що прийняття МСФЗ можна віднести до таких категорій: повного прийняття МСФЗ, повного прийняття МСФЗ із затримкою в часі; вибіркового прийняття МСФЗ, а також національних стандартів, що «базуються» на МСФЗ [320, с. 9]. В Україні застосовується останній підхід.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це нормативно-правовий акт, затверджени Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам.

Отже, закон не вимагає повної відповідності національних положень (стандартів) міжнародним стандартам.

Відсутність такої вимоги пояснюється тим, що:

- 1) МСФЗ зорієнтовані насамперед на великі транснаціональні корпорації та компанії, акції яких котируються на фондових ринках;
- 2) МСФЗ – це певною мірою «компроміс» між системою бухгалтерського обліку різних країн;
- 3) МСФЗ розроблені з урахуванням певного рівня економічного та соціально-культурного розвитку;
- 4) МСФЗ не охоплюють усіх питань, наприклад, продовжується розробка стандартів щодо «галузевих» особистостей обліку (страхування, видобувна промисловість та ін.);
- 5) діюча в Україні система статистики та права не дає змоги застосовувати «вільні» форми звітності й принцип суттєвості;

- 6) мова МСФЗ відрізняється від мови нормативного документа, до якої звикли українські бухгалтери;
- 7) МСФЗ не є домінуючими над місцевими положеннями, які регулюють випуск фінансових звітів.

Отже, із Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» випливає, що МСФЗ можуть застосовувати на території України тільки опосередковано, шляхом видання на їх підставі національних нормативних актів в сфері нормативного регулювання бухгалтерського обліку і звітності. Самі по собі МСФЗ для вітчизняних підприємств і бухгалтерів не породжують жодних юридичних наслідків. Застосування МСФЗ є справою суто добровільною, і навпаки, їх незастосування не викликає жодних правових наслідків для суб'єктів господарювання [273, с. 259].

Внаслідок цього неодноразові спроби запроваджувати безпосередньо МСФЗ для окремих категорій підприємств на підставі постанов і розпоряджень уряду не мали успіху.

Отже, для того щоб бути ефективними в умовах конкретної країни, міжнародні стандарти потребують застосування сили закону або іншої нормативної підтримки.

Запровадження принципів і методів МСФЗ в Україні здійснюється в умовах існуючої системи державного регулювання бухгалтерського обліку.

Для запровадження МСФЗ в умовах державного регулювання бухгалтерського обліку мають бути створені адекватні регуляторні передумови. Це зумовлено тим, що правова система країни може суттєво обмежити можливості легалізації міжнародних стандартів, створених міжнародним неурядовим органом.

Це стосується насамперед відсутності зв'язку між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та законами і кодексами, які впливають на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

Зокрема понятійний апарат господарського і цивільного кодексів в окремих випадках не відповідає понятійному апарату бухгалтерського обліку, який застосовується в П(с)БО та інших нормативних актах.

Вітчизняні вчені пропонують різні шляхи вирішення цієї проблеми. Зокрема на думку В. Моссаковського [225] доцільно, щоб проекти законодавчих актів, передані на розгляд Верховній Раді (навіть

ті, які безпосередньо не стосуються облікової діяльності), проходили апробацію фахівцями з бухгалтерського обліку.

М.Я. Дем'яненко пропонує прийняти окремі Закони, тобто Закон «Про витрати», Закон «Про доходи», Закон «Про амортизацію». Цими законодавчими актами повинні регулюватися всі правові аспекти економічних процесів, пов'язаних формуванням доходів, витрат, амортизації. І вже у відповідності (кореспонденції) з цими основоположними документами повинні розроблятися всі інші документи стосовно доходів, витрат, амортизації, тобто закони доводити до інструктивного рівня з врахуванням умов їх застосування» [128].

О.М. Петрук вважає, що необхідно гармонізувати законодавство з бухгалтерського обліку з іншим законодавством у частині таких понять як «активи», «зобов'язання», «господарська операція» та методів їх відображення [273, с. 252–253].

При цьому, якщо будь-яка норма Закону України «Про бухгалтерський облік» суперечить нормі, наведеній у Господарському кодексі, діє норма Господарського кодексу, але якщо будь-яке П(с)БО буде суперечити нормам Закону України «Про бухгалтерський облік» то необхідно визнати норму Закону, а не Положення [273, с. 278].

Пропозиція В. Моссаковського є слушною, але її нереально здійснити в існуючому правовому полі.

З іншого боку підхід, що пропонується М.Дем'яненко та О. Петруком по суті означає превалювання юридичної форми над економічною сутністю господарської операції. Наприклад, статтю 75 Господарського кодексу України [115] передбачено, що державні комерційні підприємства утворюють за рахунок прибутку (доходи) спеціальні (цільові) фонди, призначені для покриття витрат, пов'язаних з їхньою діяльністю, зокрема, амортизаційний фонд.

Отже, якщо підприємство не мало прибутку або доходу у звітному періоді, то амортизацію нараховувати не слід, а якщо мало, тоді її слід відобразити за дебетом рахунка прибутку або доходу та кредиту рахунку амортизаційного фонду.

Такий підхід хибний, оскільки це призведе до відображення в бухгалтерському обліку норм права, а не реальних економічних процесів і не забезпечить досягнення мети фінансової звітності.

Практика застосування МСФЗ свідчить, що впровадження принципів і методів міжнародних стандартів значною мірою залежить від розвитку податкової системи.

Фінансова звітність, складена згідно з МСФЗ, повинна слугувати потребам ринків капіталу, які можуть істотно відрізнятися від потреб податкових органів.

Проте існуючі в різних країнах підходи до взаємозв'язку між бухгалтерським обліком та оподаткуванням суттєво відрізняються між собою. Міжнародний досвід засвідчує, що взаємозалежність між обліком та оподаткуванням не дає можливості досягти двох цілей одночасно. До того ж вона пов'язана зі значними витратами для підприємств.

Дослідження [50] підходів до вирішення цієї проблеми в різних країнах дало змогу поділити їх на дві групи: незалежність і залежність. Незалежність означає, що визначення прибутку в бухгалтерському обліку не залежить від визначення прибутку з метою оподаткування. В цьому разі підприємства можуть обрати різну облікову політику для цілей оподаткування та цілей бухгалтерського обліку.

Залежність означає, що або бухгалтерський облік повністю дотримується податкових правил (як було в Україні до 1 липня 1997 р.), або визначення прибутку з метою оподаткування ґрунтується на методиці, що застосовується в бухгалтерському обліку.

Такий варіант найефективніше працює тоді, коли немає значних розбіжностей між методами, що застосовуються в бухгалтерському обліку та в оподаткуванні. Як свідчить досвід Німеччини, цього можна досягти лише завдяки продуманій та узгодженій політиці держави в сфері обліку та оподаткування.

Д. Хегарті та інші відзначають, що чим вищий рівень залежності, тим важливіша високоякісна фінансова звітність для визначення впливу розміру та збирання податків на прибуток компанії [334, с. 19].

Після запровадження П(с)БО в Україні існує формальна незалежність між бухгалтерським обліком і оподаткуванням. Проте така незалежність, з одного боку, не заохочує застосування принципів МСФЗ, а з іншого – ускладнює контроль за дотриманням податкового законодавства. Наприклад, зараз підприємствам економічно не вигідно застосовувати принцип обачності, якщо списання застарілих або непотрібних активів пов'язано з податковими наслідками.

Поряд з тим неузгодженість підходів до визначення валових доходів і валових витрат з принципами і методами бухгалтерського обліку зумовила виникнення «податкового обліку», що призвело до збільшення обсягів роботи бухгалтерів і податкових аудиторів.

В умовах невідповідності податкового законодавства нормативним актам, що регулюють бухгалтерський облік, існує різний ступінь законодавчої захищеності податкового та бухгалтерського законодавства. Ця обставина дозволяє при створенні та використанні податкового законодавства нехтувати правилами та поняттями, вже сформованими в бухгалтерському обліку та які ще формуються на сучасному етапі з урахуванням міжнародних норм та стандартів. Усе це суттєво ускладнює зв'язок процесу гармонізації та розвитку системи бухгалтерського обліку, яка стає залежною від податкового законодавства [273, с. 185–186].

Отже, в Україні зберігається суттєвий вплив податкових норм і правил на організацію бухгалтерського обліку та урядових органів на процеси розроблення та прийняття положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Регламентація обліку з боку Міністерства фінансів та підпорядкування обліку фіскальним цілям, на думку М.С. Пушкаря, стримує наукові пошуки і не дає практикам можливості розробити такий варіант облікового процесу, який забезпечував би необхідну інформацію для управління [281, с. 30].

Існують різні точки зору щодо суб'єктів регламентації бухгалтерського обліку України. Одні автори [140, 225] вважають за необхідне створити Державний комітет з бухгалтерського обліку зі статусом, близьким до Міністерства, на який мають бути покладені обов'язки з підготовки нормативних документів з обліку для всіх галузей народного господарства спільно з відповідними міністерствами і відомствами; об'єднання зусиль науковців з науково-дослідних установ (передусім з науково-дослідного інституту з бухгалтерського обліку) та навчальних закладів; розробки первинних документів відповідно до нових умов господарювання; координації діяльності в галузі обліку з Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо уточнення тлумачень окремих положень з метою підготовки багатомовного бухгалтерського словника, підготовки наукових праць з теорії та практики бухгалтерського обліку тощо; підготовка наукових збірників [225, с. 19].

Інші автори [273, 302] виступають за розмежування функцій державних установ та громадських організацій щодо регулювання бухгалтерського обліку.

Таке розмежування функцій не забезпечує інтересів усіх зацікавлених сторін, якщо останні не залучені до процесів обговорення та прийняття стандартів.

У теорії бухгалтерського обліку [459] розглядаються дві основні теорії регулювання: теорії громадського інтересу й теорії інтересу групи.

У першому випадку регулювання здійснюється в інтересах усього суспільства, а в другому – в інтересах певної групи членів цього суспільства.

В межах цих теорій можливі два підходи до встановлення стандартів бухгалтерського обліку: регулювання з боку приватного сектора або регулювання з боку державного сектора [459, с. 138–144].

Обидва підходи отримали широке розповсюдження в практиці. Як свідчать дані Додатку 9, приватні органи, що встановлюють стандарти, діють не лише в англосаксонських країнах, а й в Австрії, Данії, Німеччині, Норвегії та інших країнах.

Поряд з тим, у більшості таких країн зберігається державне регулювання бухгалтерського обліку на рівні законів.

З іншого боку в державних органах, що встановлюють стандарти, ширше представлені інтереси податкових та інших державних органів.

Практика свідчить, що в обох випадках зберігається можливість значного втручання держави в практику обліку.

Традиційно таке втручання більш притаманне для таких країн, як Німеччина, Франція, Італія, Японія, де держава створює умови для уніфікації облікових процесів, однозначно трактуючи будь-які схожі події та операції. Це полегшує підготовку бухгалтерів, оскільки навчання включає переважно вивчення інструкцій, проведень і технічного обліку. Наявність і участь у цих процесах професійних організацій бухгалтерів не змінює сутності такої практики.

У таких умовах забезпечення дотримання інтересів усіх користувачів фінансової звітності проблематичне, оскільки регламентація обліку з боку одного з користувачів – держави забезпечує пріоритетність її інтересів над інтересами інших сторін.

Це повністю підтверджує вітчизняна практика. У складі Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України представники державних органів склали 48–68 %, а представники громадських організацій лише 13–23 % (табл. 3.7).

Практично, не представлені інтереси тих, хто складає фінансову звітність.

Таблиця 3.7. Структура Методологічної ради з бухгалтерського обліку, %

Представництво	27.10.97 – 16.09.99	16.09.99 – 07.04.03	07.04.03 – 29.03.04	29.03.04 – 25.04.05	25.01 – 09.06	09.06
Органи державної влади	68	61	60	48	45	36
Громадські організації	20	23	21	13	21	4
Науково-дослідницькі установи та навчальні заклади	12	7	10	39	31	48
Інші	–	9	9	–	3	12

Поряд з тим, оскільки склад і представництво Методологічної ради не визначені у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», керівництво Міністерства фінансів має можливість штучно змінювати цю структуру (що й спостерігалось у 2004 і 2006 р.) для забезпечення схвалення певних документів.

Залежність умов і процедур прийняття П(с)БО від одного із користувачів фінансової звітності призводить принаймні до двох негативних наслідків.

По-перше, процес розробки стандартів фінансової звітності став справді політичним [207, с. 255]. Хоча в Україні внаслідок недостатнього розвитку ринкової економіки лобіювання в сфері бухгалтерського обліку ще не відчутне, однак спостерігаються спроби такого лобіювання з боку окремих державних органів представників окремих галузей і науково-дослідних установ. О.В. Рожнова вважає, що в подальшому в цій сфері може розгорнутися досить жорстка конкурентна боротьба, до якої будуть залучені й політичні партії [288, с. 17–18].

По-друге, якщо регуляторні органи або інші владні структури володіють правом нав'язувати власні вимоги щодо звітності (наприклад для податкової або пруденційної звітності), то можливо, вони не бачать необхідності інвестування в систему фінансової звітності [334, с. 25].

Підтвердженням цього є відсутність фінансування роботи Методологічної ради з бухгалтерського обліку та розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

У зв'язку з цим В. Швець зазначає, що «...ефективне реформування вимагає, крім ентузіазму фахівців, і значних коштів – як бюджетних, так і залучених. Сподіватися лише на технічну допомогу, яка виділяється в межах програм міжнародних фінансових організацій та фондів, замало. Основний тягар у такій перспективній, але дорогій справі фінансування модернізації облікової системи країни мусить взяти на себе держава» [361, с. 8].

Наведені дані (Додаток 10) свідчать, що в країнах, де стандарти бухгалтерського обліку встановлює державний орган, його фінансування здійснює держава.

З урахуванням вищевикладеного доцільно внести і законодавчо закріпити зміни щодо статусу, представництва і фінансування діяльності Методологічної ради з бухгалтерського обліку.

Насамперед слід забезпечити паритетне представництво в цьому органі всіх зацікавлених сторін. Для цього пропонуємо включити до складу Методологічної ради по п'ять представників: регуляторних органів (Міністерство фінансів, Державне казначейство України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг, Національний банк України); громадських професійних організацій бухгалтерів і аудиторів; вищих навчальних закладів і профільних науково-дослідницьких організацій; великих, середніх і малих підприємств.

Такий підхід забезпечить представництво (на пропорційній основі) органів, що регулюють облік та звітність; користувачів інформації; професійних бухгалтерів, аудиторів, викладачів і науковців.

Фінансування діяльності Методологічної ради має бути передбачено в бюджеті, а керівника слід обирати з числа її членів.

Такий порядок формування і фінансування Методологічної ради слід закріпити в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Водночас процес розробки і обговорення проектів П(с)БО слід зробити більш прозорим і послідовним. Для цього можна використати процедури розробки МСФЗ. Це дасть можливість залучити до процесу розробки стандартів усі зацікавлені сторони, врахувати досвід фахівців різних галузей, що особливо актуально в умовах зміни регулювання обліку на рівні галузевих міністерств і відомств.

В умовах існуючої системи регулювання бухгалтерського обліку в Україні суттєво змінилася роль галузевих міністерств.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» міністерства, інші центральної органи виконавчої влади в межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Поряд з тим, як свідчить аналіз [188] нормативно-методологічного забезпечення обліку в галузях економіки, в більшості міністерств і відомств методичні рекомендації відсутні.

Лише окремі міністерства забезпечують підвідомчі підприємства методичною базою, залучаючи до цього професійну громадськість та кафедри відповідних вищих навчальних закладів [189, с. 7].

У зв'язку з цим Ф. Бутинець вважає, що «сьогодні ми відкинули галузевий облік, забули про нього, але настане час, коли реформатори українського обліку пойдуть до США вивчати досвід ведення обліку в галузях» [25, с. 26].

Поділяючи цю точку зору, В. Жук [140] серед причин занепаду бухгалтерського обліку в АПК називає такі:

- 1) згідно з чинним Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Мінагрополітики не може видавати інструктивні матеріали з бухгалтерського обліку, які були б обов'язкові до виконання підприємствами АПК;
- 2) Мінагрополітики не може впливати на стан бухгалтерського обліку в галузі, тому що не має права приймати бухгалтерську звітність недержавних підприємств у відповідності з діючим законодавством України;
- 3) за період реформ у зв'язку з непривабливістю роботи в галузі втрачена значна частина бухгалтерських кадрів як підприємств, так і підрозділів Мінагрополітики усіх рівнів управління;
- 4) рішення облікових проблем АПК не знаходить належного фінансування з боку Міністерства аграрної політики і зацікавленості до участі в цьому міжнародних проєктів;
- 5) у проведенні аграрної політики Міністерство не спирається на результативну інформацію, яку надають за даними бухгалтерського обліку підприємств АПК, а орієнтуються на звітність Держкомстату України, яка відірвана від реальних показників.

Поряд з тим, як відмічає В. Моссаковський [225], хоча в багатьох галузях народного господарства підприємства приватизовані,

але є галузі, де цей процес не відбувався (наприклад, Міністерство культури) або відбувався частково (зокрема, в підпорядкуванні Міністерства промислової політики та Міністерства аграрної політики залишилося до 200 підприємств, які не підлягають приватизації).

У зв'язку з цим, на думку В. Моссаковського, уся звітність, побудована на даних бухгалтерського обліку, має бути узгоджена з потребами управління на рівні регіону та міністерств, що можливо лише за умови розробки відповідних галузевих інструкцій [225, с. 14].

Отже, з вищеназваного випливає, що головна проблема галузевого обліку полягає у відсутності в галузевих міністерств можливості вимагати в недержавних підприємств звітність та нав'язувати ним свої інструкції.

Іншої точки зору притримується В. Ластовецький [181]. На його думку, незважаючи на особливості промислового та сільськогосподарського виробництва, будівельного виробництва і послуг, а також відмінностей у діяльності підприємств оптової і роздрібною торгівлі, громадського харчування, виокремлювати бухгалтерський облік у галузевий не варто. Як і не потрібно галузевих інструкцій, а отже, підручників з галузевого обліку, і окремо готувати бухгалтерів.

Це зумовлено тим, що великих підприємств, які спеціалізуються на одній продукції окремих галузей промисловості, мало. І навіть на цих підприємствах є ремонтні служби, транспортні підрозділи, підприємства торгівлі, громадського харчування та деякі інші.

Сільськогосподарські підприємства, створені на базі колгоспів і радгоспів, займаються не тільки рослинництвом і тваринництвом, а й промисловою переробкою та іншим виробництвом і послугами.

Отже, автори торкаються двох аспектів галузевого обліку: регуляторного та підготовки кадрів. Першопричиною проблем регуляторного характеру є відсутність чіткого визначення функцій міністерств в умовах і відомств щодо регулювання ринкових відносин.

Поряд з тим проблему інформаційного забезпечення міністерств і відомств слід вирішувати за рахунок вдосконалення системи статистичної звітності, а не шляхом розповсюдження на недержавні підприємства обов'язкових галузевих інструкцій та вимог додаткової галузевої бухгалтерської звітності.

Водночас фінансова звітність має враховувати специфіку галузі. З цією метою вже видано МСФЗ, які стосуються окремих галузей: МСБО 11 «Будівельні контракти», МСБО 26 «Облік і звітність щодо

програм пенсійного забезпечення», МСБО 41 «Сільське господарство», МСФЗ 4 «Страхові контракти», МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин».

На основі міжнародних стандартів розроблено П(с)БО 18 «Будівельні контракти» і П(с)БО 30 «Біологічні активи».

Поряд з тим фінансова звітність, складена на основі зазначених стандартів, не забезпечує належної прозорості.

В Україні це зумовлено тим, що підприємства різних галузей складають уніфіковані форми фінансової звітності, що позбавляє їх можливості самостійно виділяти або об'єднувати статті у фінансовій звітності, виходячи з їх суттєвості.

В результаті сільськогосподарське підприємство, металургійний комбінат і страхова компанія тощо складають фінансову звітність, яка не розкриває специфіки їх діяльності.

На глобальному рівні проблему прозорості фінансової звітності пов'язують з тим, що вона не розкриває факторів вартості, які неоднакові в різних галузях і здебільшого мають нефінансовий характер.

Виходячи з цього, С.А. Діпіаза і Р.Д. Екклз [132] обґрунтовують необхідність створення галузевих стандартів, які забезпечать уніфікацію звітності однорідних за характером компаній і, як наслідок, прозорість і порядок.

Ці стандарти, на думку авторів, мають бути розроблені представниками галузі на добровільній основі із залученням аудиторських фірм, аналітиків і інвесторів.

Отже, специфіка галузі вимагає спеціальних знань. А тому не можна погодитися з В. Ластовецьким щодо відмови від підручників і керівництв з галузевого обліку.

З іншого боку, корисність галузевих стандартів і методичних рекомендацій визначатиметься не їх обов'язковим характером, а якістю й визнанням серед користувачів.

З цього приводу С.А. Діпіаза і Р.Д. Екклз зазначають, що якщо стандарти другого рівня виявляться корисними, тоді зацікавлені сторони почнуть вимагати від компаній звітність, що складена на їх основі [132, с. 102].

У процесі застосування МСФЗ виникає потреба в тлумаченні їх положень за певних обставин.

Актуальність таких тлумачень значно зростає в Україні, оскільки П(с)БО, на відміну від Міжнародних стандартів, не містять пояснювальних положень і детальних ілюстрованих прикладів.

Як наслідок, текст П(с)БО містить близько 250 сторінок, а обсяг МСФЗ разом з поясненнями перевищує 2500 сторінок.

У зв'язку з цим О.М. Петрук пропонує прийняти в розрізі існуючих стандартів інструкції, які однозначно визначають окремі методики і установлюють одноваріантні порядки їх ведення із суворим подальшим контролем їх виконання [273, с. 191].

Така пропозиція неприйнятна, оскільки «...регламентувати всі господарські процеси ніколи не вдається, а побудована за принципом всеохоплюючого регулювання система буде і громіздкою, й неповною» [284, с. 49].

Тому деталізація стандартів створює небезпеку неузгодженості інструкцій, порушення принципів раціональності та економічності.

Оскільки П(с)БО базуються на Міжнародних стандартах доречно визнати МСФЗ та інші документи в якості тлумачень П(с)БО.

Це сприятиме адекватному застосуванню положень П(с)БО та дасть можливість заощадити час і кошти на розробку власних тлумачень і методичних рекомендацій.

Важливим елементом регулювання бухгалтерського обліку є контроль за дотриманням стандартів і якістю фінансової звітності.

Такий контроль існує в багатьох країнах і здійснюється різними шляхами.

В США ця функція покладена на Комісію з цінних паперів і фондових бірж, у Великій Британії цим займається незалежний комітет.

У деяких країнах питання контролю за дотриманням стандартів досі не вирішено. В Україні це призвело до негативних наслідків, на які вказують Ф. Бутинець [25], В. Ластовецький [183], О. Даниленко [126] та ін.

Зокрема «на значній кількості підприємств, система обліку не працює, а фінансова звітність подається недостовірною або й взагалі не подається» [183, с. 5].

Однією з причин, що зумовили таку ситуацію, на думку С. Прилипка [277], є неузгодженість повноважень та дій державних регуляторних органів у сфері бухгалтерського обліку, а саме те, що стандарти фінансової звітності встановлює Міністерство фінансів України, додержання яких воно не контролює. Державна податкова служба контролює винятково податкову звітність. Державні статистичні органи, яким подається фінансова звітність, є тільки користувачами

даних у статистичних зведеннях та узагальненнях, не завжди навіть контролюючи сам факт подання фінансової звітності суб'єктами господарської діяльності. Єдиним державним регулюючим органом, який за своїми повноваженнями має контролювати достовірність звітності, є Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, яка фактично не може утримувати ефективний кваліфікований персонал для виконання таких функцій. Обов'язковий аудит фінансової звітності емітентів цінних паперів, який підконтрольний Аудиторській палаті України, також виявився нездатним забезпечити достовірність звітності, а отже, захистити інтереси мільйонів дрібних акціонерів. Тобто практично дрібні власники-акціонери позбавлені державного захисту своїх фінансових інтересів, а більшість із них нездатні оцінити якість оприлюднених звітів акціонерних товариств [277, с. 22].

Водночас, практично немає відповідальності (не враховуючи символічні адмінштрафи) за неналежне ведення бухгалтерського обліку.

За відсутності належного контролю за дотриманням стандартів бухгалтерського обліку зростає ризик перекручення та маніпуляції показниками фінансової звітності. При цьому, як зазначає О. Даниленко, це може бути цілком легальне маніпулювання даними показниками.

Така ситуація може виникнути зокрема, коли підприємство для досягнення будь-яких конкретних завдань (наприклад, отримання кредиту, залучення інвестицій) під час вибору того чи іншого методу обліку керуватиметься не стільки міркуванням точності й достовірності, скільки бажанням отримати вигідні для себе показники фінансово-господарської діяльності [126, с. 45–46].

Ризики щодо надійності та якості фінансових звітів, пов'язані також з розширенням сфери професійного судження.

Оскільки практично неможливо встановити єдині правила для кожної потенційної ситуації, оцінки МСФЗ передбачають оцінки із застосуванням професійного судження.

Проте процес винесення бухгалтерами свого професійного судження є найбільш складною і маловивченою сферою діяльності кадрів, що забезпечує процес управління в системі генерації облікової інформації [288, с. 220].

Останнім часом цьому питанню стали приділяти більше уваги.

Дослідженню окремих аспектів винесення професійного судження в сфері бухгалтерського обліку присвячені праці С.А. Ніколаєвої,

В.М. Пархоменка, О.М. Петрука, Я.В. Соколова, О.В. Рожнової [241, 268, 273, 288, 301].

Проте ці автори по-різному трактують поняття професійного судження, його суб'єкти і об'єкти.

С.А. Ніколаєва вважає, що професійне судження являє собою обґрунтовану думку професійного бухгалтера відносно способів кваліфікації та розкриття достовірної інформації про фінансовий стан, фінансові результати організації та їх зміни [241, с. 51].

Схоже визначення пропонують В.М. Пархоменко і О.М. Петрук.

В.М. Пархоменко трактує цей термін як «обґрунтований погляд професійного бухгалтера відносно способів кваліфікації і розкриття повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів» [268, с. 8].

О.М. Петрук так розвиває цей варіант: «професійне судження являє собою обґрунтований погляд або висновок професійного бухгалтера в умовах невизначеності щодо способів трактування і розкриття повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [273, с. 272].

Отже, спільним у розглянутих визначеннях є те, що судження розглядають як думку, погляд або висновок, суб'єктом якого є професійний бухгалтер, а об'єктом – трактування чи кваліфікація та розкриття інформації.

Слід відзначити, що суб'єктом професійного судження в контексті МСФЗ є не лише бухгалтер.

В тексті МСФЗ прямо зазначаються випадки, в яких застосовується судження керівництва (менеджменту) суб'єкта господарювання.

Зокрема п. 10 МСБО 8 передбачено, що в разі якщо немає стандарту або тлумачення, які конкретно застосовуються до операції, іншої події або умови, керівництво суб'єкта господарювання має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики.

У п. 114 МСБО 1 зазначається, що, застосовуючи облікові політики суб'єкта господарювання, його керівництво здійснює різні судження, які можуть суттєво впливати на суми, визнані у фінансових звітах.

Наприклад, керівництво застосовує судження, визначаючи:

а) чи є фінансові активи утримуваними до погашення інвестиціями;

б) коли, в основному, всі значні ризики та винагороди від володіння фінансовими активами та орендованими активами передаються іншим суб'єктам господарювання;

в) чи є певні продажі товарів, по суті, угодами про фінансування, а тому такими, що не ведуть до збільшення доходу;

г) чи свідчить сутність відносин між суб'єктом господарювання та підприємством спеціального призначення про наявність контролю такого підприємства з боку суб'єкта господарювання.

Сферою судження керівництва є також визначення функціональної валюти (п. 12 МСБО 21), оцінка забезпечення (п. 38 МСБО 37), визначення складу сегменту бізнесу чи географічного сегмента (п. 15 МСБО 14) тощо.

Звичайно, що керівництво підприємства, приймаючи певні рішення або роблячи певні висновки щодо визначення та застосування облікової політики, спирається на професійні судження фахівців відповідного профілю.

Наприклад, згідно з п. 57 МСБО 16, оцінка строку корисної експлуатації активу має спиратися на судження, яке ґрунтується на досвіді використання суб'єктом господарювання подібних активів.

Зрозуміло, що для цього будуть залучені працівники технічних підрозділів. У п. 32 МСБО 16 передбачено, що в разі переоцінки землі та будівель, їх справедливу вартість визначають на основі ринкових свідчень за допомогою експертної оцінки, що її, як правило, здійснюють професійні оцінювачі [213, с. 955].

У п. 38 МСБО 37 вказується, що оцінки, визначені на основі судження керівників суб'єкта господарювання, доповнюються досвідом подібних операцій, а в деяких випадках – і висновками незалежних експертів. Такими експертами, зокрема, можуть бути фахівці у галузі права, екології тощо.

Виходячи з наведеного, можна зробити висновок, що професійне судження, яке застосовується в процесі складання фінансової звітності, ґрунтується на знаннях, досвіді та кваліфікації відповідних фахівців, зокрема фінансових менеджерів, бухгалтерів, юристів, оцінювачів, аналітиків тощо.

Тому слід погодитися з визначенням, наведеним у праці Л.З. Шнейдмана: «Професійне судження (professional judgment) – це думка, висновок професіонала, що служить основою для прийняття рішення в умовах невизначеності» [365, с. 59].

Наголос на професійному судженні бухгалтера в працях російських і вітчизняних авторів, зумовлений, на наш погляд, тим, що фінансову звітність ототожнюють з бухгалтерською, а тому застосування принципів і методів МСФЗ вважається суто бухгалтерською справою.

Показова в цьому питанні позиція Є. Бури, президента торгової компанії «Рустам»: «...трансформація старого бухобліку в новий, як і взагалі освоєння нових стандартів, – це справа не надто складна і нею повинен, як на мене, займатися головний бухгалтер. І готувати звітність за новими стандартами ... – це теж його справа. Але ті організаційні справи, які виникають під час реформування бухобліку, повинні бути під контролем керівника» [278, с. 15].

Отже, можна припустити, що в більшості українських підприємств право здійснення професійного судження щодо фінансової звітності делеговано головному бухгалтеру або особі, яка відповідає за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.

Слід зазначити, що сфера застосування професійного судження бухгалтера, з одного боку, значно звужена, а з іншого – значно розширена порівняно зі сферою застосування професійного судження, передбаченого МСФЗ.

Звуження сфери застосування професійного судження зумовлено тим, що в Україні встановлені уніфіковані форми фінансових звітів, передбачені П(с)БО 2–5 та наказом Мінфіну України від 29.11.2000 р. № 302 «Про примітки до річної фінансової звітності».

Це виключає необхідність судження щодо ідентифікації фінансових звітів (п. 47 МСБО 1), деталізації статей у звітах на основі оцінки їх суттєва отсі (п. 72 МСБО 1) тощо.

З іншого боку, П(с)БО, на відміну від МСФЗ, розповсюджуються не лише на фінансову звітність, а й визначають методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку.

Це зумовлює застосування професійного судження щодо вибору також форм і процедур для забезпечення отримання і систематизації необхідної інформації.

О.М. Петрук за належністю до звітних періодів, у відношенні яких формуються професійні судження, умовно поділяє їх на дві групи:

- 1) професійні судження у відношенні інтерпретації майбутніх фактів господарської діяльності, виникненням яких з досить високим ступенем достовірності передбачається, виходячи зі

знання фактів попередніх звітних періодів або іншої інформації;

- 2) професійні судження у відношенні фактів господарської діяльності, що виникають у поточному звітному періоді.

У першому випадку професійне судження оформлюється як наказ про облікову політику, що затверджується на початку року; у другому – або як зміна, або як доповнення до облікової політики протягом року [273, с. 414–415].

Проте такий поділ стосується лише облікової політики та не охоплює інших видів суджень, зокрема тих, які стосуються визнання та розкриття елементів фінансової звітності. З урахуванням цього залежно від часу здійснення, усі професійні судження щодо елементів фінансової звітності можна поділити на три категорії: попередні, поточні та подальші (рис. 3.15).

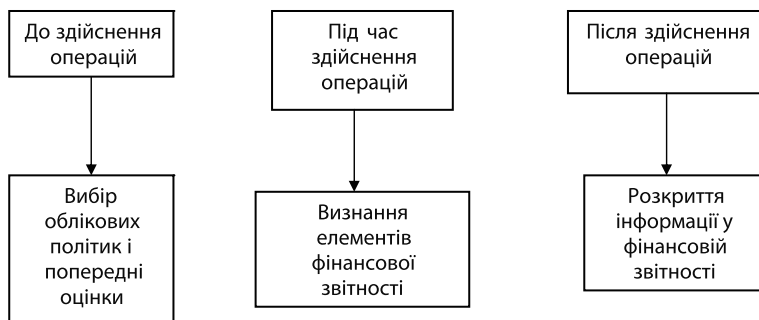


Рис. 3.15. Періодизація професійних суджень по відношенню до часу здійснення господарських операцій

Професійне судження на стадії формування облікової політики підприємства стосується вибору облікової політики за наявності альтернативи та розробки облікової політики у випадку її відсутності у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Поряд з тим унаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах не можна оцінити точно, а лише попередньо.

Наприклад, можуть бути потрібні попередні оцінки: безнадійних боргів; старіння запасів; справедливої вартості фінансових активів або фінансових зобов'язань; строків корисної експлуатації

активів, що амортизуються, чи очікуваної моделі споживання економічних вигод, утілених у них; гарантійних зобов'язань.

Аналіз П(с)БО дозволяє визначити сферу застосування професійних суджень щодо вибору облікових політик та здійснення облікових оцінок (табл. 3.8)

Професійне судження має спиратися на певні принципи та джерела інформації. У зв'язку з цим О.М. Петрук вважає, що якщо на підприємстві є способи ведення бухгалтерського обліку, характеристика яких відсутня в нормативних актах на момент прийняття облікової політики, вони повинні бути обґрунтовані, виходячи з основних принципів формування достовірної інформації, що є результатом високого рівня професіоналізму бухгалтерської служби.

Нормативною основою професійного судження в даному випадку є положення, викладені в загальній частині Інструкції про застосування «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [273, с. 277]. При цьому, на його думку, предметом професійного судження бухгалтера є також суперечливість норм законодавства у відношенні способу ведення бухгалтерського обліку. Тому автор пропонує при висловлюванні професійного судження у випадку суперечливості нормативних актів виходити з їх правової ієрархії.

Таблиця 3.8. Сфера застосування професійного судження щодо облікових політик і облікових оцінок згідно П(с)БО

	Облікова політика	Облікові оцінки
Необоротні активи	<ul style="list-style-type: none"> ▫ методи амортизації необоротних активів; ▫ вартісна ознака предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; ▫ періодичність (період) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; ▫ метод оцінки необоротних активів 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ строк корисного використання; ▫ ліквідаційна вартість; ▫ справедлива вартість (у разі переоцінки); ▫ сума очікуваного відшкодування;
Запаси	<ul style="list-style-type: none"> ▫ методи оцінки вибуття запасів; ▫ періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ чиста реалізаційна вартість

	Облікова політика	Облікові оцінки
	<ul style="list-style-type: none"> ▫ порядок обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат; ▫ окремі субрахунки обліку транспортно-заготівельних витрат 	
Дебіторська заборгованість	<ul style="list-style-type: none"> ▫ метод обчислення резерву сумнівних боргів 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ коефіцієнт сумнівності
Забезпечення	–	<ul style="list-style-type: none"> ▫ оцінка створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів
Дохід	<ul style="list-style-type: none"> ▫ порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом; ▫ порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ період відстрочення доходів
Витрати	<ul style="list-style-type: none"> ▫ перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; ▫ перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ період відстрочення витрат
Сегменти	<ul style="list-style-type: none"> ▫ визначення сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ звітні сегменти
Податкові активи та податкові зобов'язання	<ul style="list-style-type: none"> ▫ періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ можливість відшкодування відстрочених податкових активів
Фінансові інструменти	<ul style="list-style-type: none"> ▫ дати визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів; ▫ бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ справедлива вартість
Біологічні активи	–	<ul style="list-style-type: none"> ▫ справедлива вартість
Фінансові витрати	<ul style="list-style-type: none"> ▫ метод обліку фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу 	–

З такою точкою зору не можна погодитись. Оскільки національні П(с)БО не мають суперечити міжнародним стандартам, при визначенні облікових політик, які відсутні в П(с)БО, слід керуватися положеннями МСФЗ.

Згідно з п. 10 МСБО 8, у разі розробки облікової політики мають бути забезпечені достовірність звітної інформації та її доречність для потреб користувачів з прийняття економічних рішень. При цьому інформація має бути достовірною в тому сенсі, що фінансові звіти:

- подають достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
- відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
- нейтральні, тобто вільні від упереджень;
- об'єктивні;
- повні в усіх суттєвих аспектах.

Поряд з тим, МСБО 8 (п. 11 і 12) визначає ієрархію джерел, на прийнятність яких має посилається керівництво підприємства під час здійснення судження (рис. 3.16).

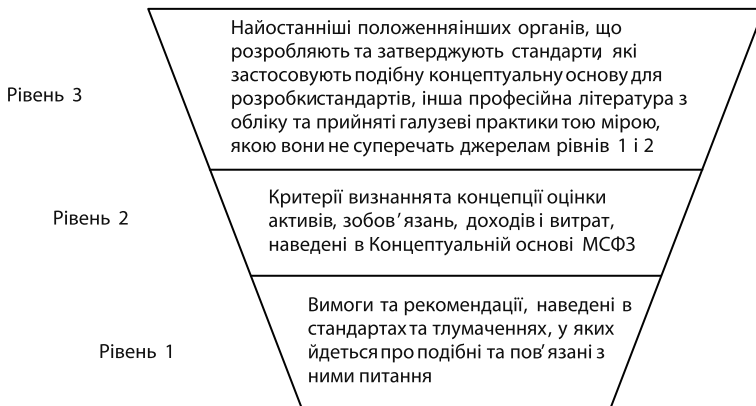


Рис.3.16. Ієрархія джерел для прийняття судження під час розробки та застосування облікової політики

У наведеній ієрархії Господарський кодекс та інші нормативні акти, які прямо не стосуються ведення бухгалтерського обліку, знаходяться на третьому рівні та можуть застосовуватись тою мірою,

якою це не суперечить принципам МСФЗ та положенням, викладеним у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П(с)БО.

Для посилення цієї норми доречно передбачити в зазначеному Законі право на відступ у виняткових випадках від положень П(с)БО, якщо вони не забезпечують достовірності фінансової звітності у згаданому вище сенсі.

Таку можливість надає, зокрема, Закон «Про бухгалтерський облік» Російської Федерації (п. 4, ст. 13), згідно з яким «у пояснювальній записці слід повідомляти про факти незастосування правил бухгалтерського обліку у випадках, коли вони не дозволяють достовірно відобразити майновий стан і фінансові результати діяльності організації з відповідним обґрунтуванням».

Виходячи з цього, Я.В. Соколов констатує, що професійне судження передбачає суворе дотримання вимог нормативних документів у всіх випадках, коли, згідно з професійним судженням бухгалтера, ці вимоги адекватно передають сутність ситуації, яка виникає. А якщо такої адекватності немає, то бухгалтер зобов'язаний вчинити так, як вважає за потрібне, повідомивши при цьому в пояснювальній записці мотиви, за яких він відступив від цих вимог, і як саме цей відступ було виконано [301, с. 45].

Попередня оцінка пов'язана із судженням, що базується на найостаннішій наявній достовірній інформації. У якості такої інформації доречно використовувати статистичні дані щодо середовища, в якому здійснюються такі оцінки.

Ще одною сферою облікових оцінок є визначення справедливої вартості активів і зобов'язань.

Гармонізація системи бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами призвела до відповідного застосування справедливої вартості в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (табл. 3.9).

Проте на практиці визначення справедливої вартості пов'язане з певними труднощами, оскільки П(с)БО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості відповідних активів і зобов'язань.

Проте на практиці визначення справедливої вартості пов'язане з певними труднощами, оскільки П(с)БО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості відповідних активів і зобов'язань.

Таблиця 3.9. Застосування справедливої вартості у національних П(с)БО

Мета застосування справедливої вартості	Положення (стандарт)
Визначення первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів, нематеріальних активів і запасів	П(с)БО 7, п. 10 П(с)БО 8, п. 13 П(с)БО 9, п. 12
Визначення первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів і запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства	П(с)БО 7, п. 10 П(с)БО 8, п. 14 П(с)БО 9, п. 11
Визначення первісної вартості об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, зобов'язання (платежі) за які визначені загальною сумою	П(с)БО 7, п. 9 П(с)БО 8, п. 16
Визначення первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів і запасів, отриманих в обмін на подібні та неподібні активи	П(с)БО 7, п. 12, 13 П(с)БО 8, п. 12 П(с)БО 9, п. 13
Визначення переоціненої вартості основних засобів і нематеріальних активів	П(с)БО 7, п. 16–17 П(с)БО 8, п. 21
Визначення собівартості фінансової інвестиції, придбаній шляхом обміну на інші активи або цінні папери власної емісії	П(с)БО 12, п. 5, 6
Оцінка об'єкта фінансової оренди в бухгалтерському обліку орендаря напочаток строку оренди	П(с)БО 14, п. 5
Визначення доходу виробника від реалізації об'єкту фінансової оренди	П(с)БО 14, п. 13
Оцінка доходу для відображення в бухгалтерському обліку	П(с)БО 15, п. 21–23 П(с)БО 18, п. 11
Визначення покупцем справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань	П(с)БО 19, п. 7–9 Додаток до П(с)БО 19
Розподіл вартості негативного гудвілу	П(с)БО 19, п. 13
Визначення первісної вартості (фактичної собівартості) фінансових інструментів	П(с)БО 13, п. 29
Визначення балансової вартості фінансових інструментів, що оцінюється за справедливою вартістю на кожну наступну після визнання дату балансу	П(с)БО 13, п. 30, 31 П(с)БО 12, п. 8
Визначення дебіторської заборгованості за нарахованими доходами (процентами) у разі відстрочення платежу за продукцію (товари, роботи, послуги)	П(с)БО 10, п. 6
Визначення первісної вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції	П(с)БО 30, п. 8–10, 12
Визначення чистої вартості реалізації активу	П(с)БО 28, п. 9, 10

Зокрема, в додатку до П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств» наведено порядок визначення покупцем справедливої вартості ідентифікованих активів і зобов'язань придбаного підприємства. В цьому додатку основою для розрахунку багатьох видів активів виступає їх ринкова вартість.

Враховуючи стан фондового ринку та відсутність активного ринку для нематеріальних активів, найближчим часом основні засоби, ймовірно, залишатимуться найбільш актуальним об'єктом для застосування справедливої вартості.

Підприємство може самостійно визначати справедливу вартість активів і зобов'язань для цілей бухгалтерського обліку, крім випадку переоцінки основних засобів. Згідно із Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», переоцінювання основних засобів для цілей бухгалтерського обліку здійснюється професійними оцінювачами. Така вимога суттєво обмежує ініціативу та можливості підприємств щодо застосування п. 16 П(с)БО 7, згідно з яким підприємству слід переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Враховуючи вартість послуг професійних оцінювачів, можлива ситуація, коли така вартість перевищуватиме вартість основних засобів підприємства.

На нашу думку, обов'язковість переоцінювання основних засобів для цілей бухгалтерського обліку із залученням професійних оцінювачів слід обмежити лише окремими випадками (приватизація, передача в оренду державних майнових комплексів тощо).

У МСБО 1 (п. 117, 118) зазначається, що за відсутністю останніх спостережень ринкових цін визначення балансової вартості деяких активів і зобов'язань вимагає попереднього оцінювання впливу невизначених майбутніх подій на активи та зобов'язання на дату балансу. Ці попередні оцінки пов'язані з припущеннями щодо коригування грошових потоків на ризик або застосовані ставки дисконту, майбутні зміни заробітних плат та майбутні зміни цін, що впливають на інші витрати. Це, в свою чергу, потребує найважчих суб'єктивних чи комплексних суджень керівництва.

Виходячи з цього, можна зробити висновок, що внаслідок відсутності розвинутого ринку в Україні судження під час попередніх облікових оцінок є більш суб'єктивними та комплексними, оскільки

зростає кількість величин та припущень, які впливають на можливе майбутнє вирішення невизначеностей.

Упродовж звітного періоду професійне судження бухгалтера стосується, головним чином, ідентифікації господарських операцій. Ідентифікація означає виявлення наслідків господарських операцій, тобто змін у складі та структурі активів зобов'язань і власного капіталу підприємства.

У зв'язку з тим виникає питання щодо визнання, тобто прийняття на баланс або списання з балансу певних об'єктів, їх позабалансового обліку та розкриття в Примітках до фінансових звітів.

Такий тип судження є «найпростішою формою вираження змісту поняття, логіки мислення, в якій стверджується або заперечується певна дія пізнання» [139, с. 566].

Тому в даному випадку доцільно здійснити алгоритмізацію процесу судження щодо визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку на основі положень МСФЗ та П(с)БО.

Проілюструємо це на прикладі визнання активів і зобов'язань. Як відомо, активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. При цьому актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена. Отже, для визнання активу в балансі слід зробити відповідне тестування (рис. 3.17).

У свою чергу, зобов'язанням є заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Зобов'язання відображують (визначають) у балансі, якщо є ймовірність зменшення економічних вигод підприємства в майбутньому внаслідок його виконання, і сума, за якою воно підлягає погашенню, може бути достовірно визначена.

Виходячи з цього, загальний підхід до визнання зобов'язань і відображення їх у фінансовій звітності може бути подано схематично (рис. 3.18).

Алгоритм процесу професійного судження може бути застосований й для визначення інформації, яка підлягає розкриттю, зокрема і випадку, коли таке розкриття залежить від наявності певних умов.

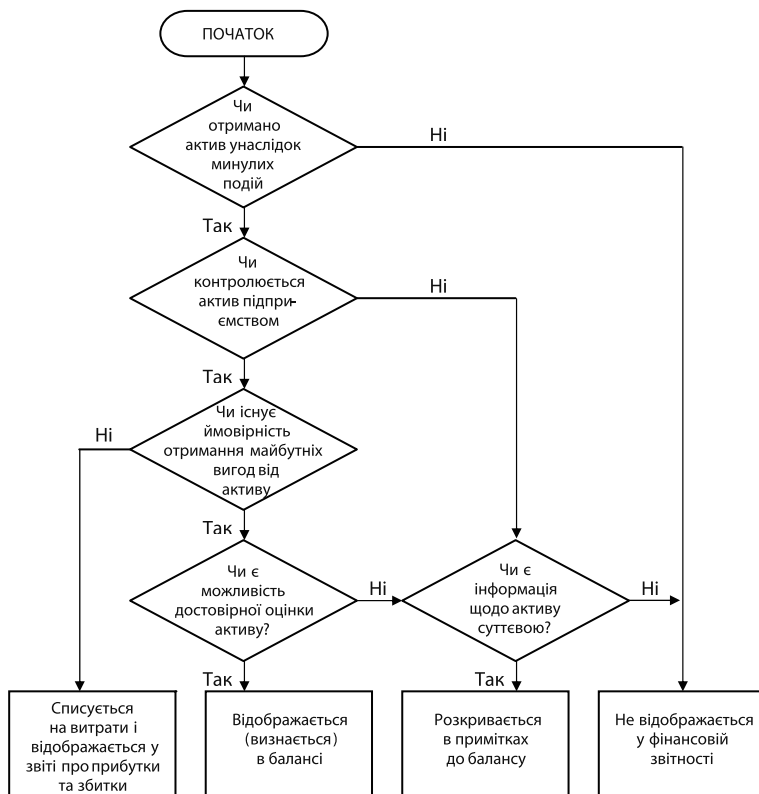


Рис. 3.17. Алгоритм застосування судження щодо визнання та розкриття активу

Наприклад, П(с)БО 23 вимагає розкриття в Примітках до фінансової звітності певної інформації про стосунки та операції між пов'язаними сторонами. Якщо протягом звітного періоду підприємство мало операції з пов'язаними сторонами, йому слід наводити інформацію про характер відносин пов'язаних сторін, види операцій з ними та ті елементи операцій, що необхідні для розуміння фінансових звітів.

Такими елементами є:

- 1) обсяги операцій, визначені в абсолютних сумах або як відповідна частка у загальному обсязі операцій такого виду;

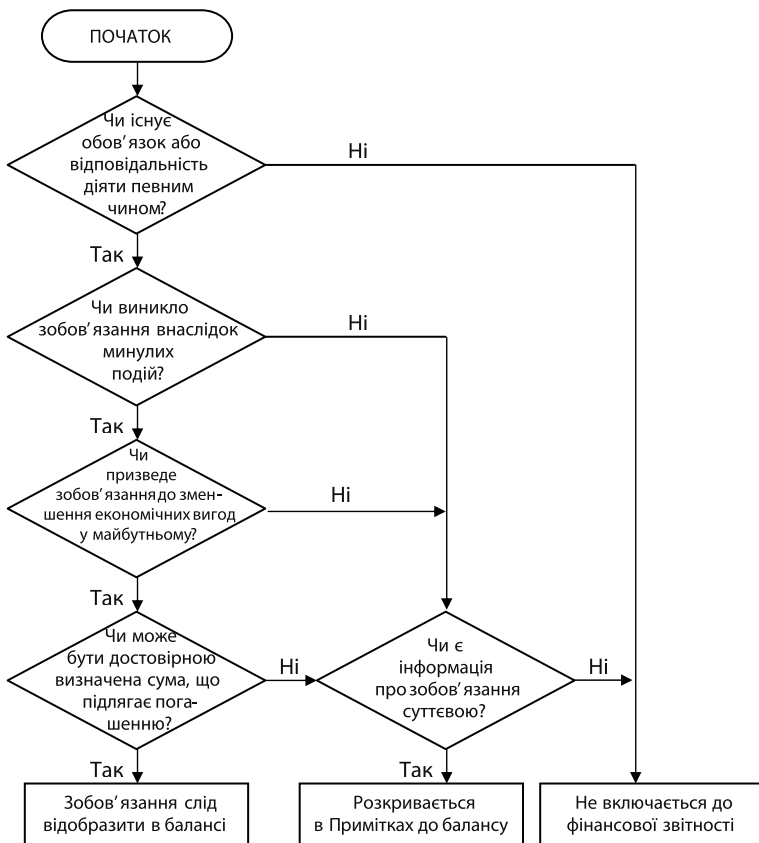


Рис. 3.18. Алгоритм застосування судження щодо визнання та розкриття зобов'язання

- 2) використані методи ціноутворення;
- 3) суми дебіторської та кредиторської заборгованості на дату балансу.

Проте не вимагається розкриття інформації про внутрішньогрупові операції в консолідованих фінансових звітах, оскільки вони відображають фінансовий стан діяльності материнського підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Крім того, надання інформації про операції з пов'язаними сторонами не вимагається у фінансовій звітності:

- материнського підприємства, якщо вона оприлюднюється разом з консолідованими фінансовими звітами;
- дочірнього підприємства, яке є юридичною особою за законодавством України та знаходиться в повній власності материнського підприємства, яке є юридичною особою за законодавством України та оприлюднює консолідовану фінансову звітність;
- підприємств, які перебувають під контролем держави щодо операцій з підприємствами, які також перебувають під контролем держави.

У разі відсутності операцій між пов'язаними сторонами, характеру відносин між ними слід розкривати лише за умови, що одна сторона здійснює контроль над іншою стороною.

Це обумовлено тим, що, за наявності контролю, стосунки пов'язаних сторін можуть впливати на результати діяльності та фінансовий стан підприємства навіть за відсутності операцій між пов'язаними сторонами.

Наприклад, дочірнє підприємство може припинити стосунки з певним постачальником або замовником за вказівкою материнського підприємства.

Виходячи з вимог П(с)БО 23, алгоритм застосування судження до розкриття інформації щодо пов'язаних сторін може бути поданий так, як показано на рис. 3.19.

Разом з тим, слід мати на увазі, що інші П(с)БО містять додаткові вимоги щодо розкриття інформації про пов'язані сторони.

На всіх розглянутих стадіях професійне судження значною мірою пов'язане з розглядом суттєвості, яка є одною з ознак доречності інформації.

У Концептуальній основі МСФЗ зазначається, що: «Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від обсягу статті та помилки, скоріше є певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною» [213, с. 30].



Рис. 3.19. Алгоритм розкриття інформації щодо пов'язаних сторін

П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить таке визначення суттєвості: «Суттєва інформація – це інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства» [267, с. 24].

Отже, П(с)БО 1 дає вузгче визначення суттєвості, оскільки стосується лише відсутності інформації, але не враховує її достовірності.

З іншого боку, П(с)БО 1 чітко встановлює суб'єкти визначення суттєвості, а саме:

- орган, що встановлює ці положення (стандарти);
- керівництво підприємства.

Орган, що встановлює стандарти, звичайно визначає відповідні методи залежно від суттєвості його об'єктів.

Наприклад, фінансові інвестиції в інструменти капіталу іншого підприємства, які забезпечують суттєвий вплив або контроль з боку інвестора, звичайно обліковуються за методом участі в капіталі, а за відсутності такого впливу – за фактичною собівартістю або справедливою вартістю.

Практичне застосування такого підходу потребує вирішення, принаймні, двох основних питань:

- 1) визначення сфери застосування критеріїв суттєвості;
- 2) встановлення процедур ідентифікації несуттєвої інформації.

Практика свідчить, що сферою застосування суттєвості може бути:

- а) діяльність підприємства у цілому;
- б) окрема господарська операція або об'єкт обліку;
- в) стаття фінансової звітності.

Застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому означає можливість використання спрощеної системи обліку підприємством, масштаби діяльності якого нижчі від встановленого порогу. Таким порогом звичайно є продаж, підсумок активу балансу та чисельність працюючих.

Суттєвість окремих об'єктів обліку та окремих господарських операцій звичайно визначається керівництвом підприємства самостійно або виходячи з відповідних нормативних актів. При цьому в зарубіжній практиці кількісний критерій суттєвості звичайно становить 5–15%. В Україні можливості застосування критеріїв суттєвості обмежені відповідними П(с)БО, а рекомендації щодо їх кількісного виразу містяться у листі Мінфіну України від 29.07.03 № 04230-04108.

Суттєвість інформації є актуальною при поданні у фінансових звітах, якщо формати цих звітів не регламентовані. Зокрема, оскільки МСФЗ жорстко не визначають формати фінансових звітів, єдиним критерієм щодо подання суми окремою статтею або об'єднання її з іншими сумами є суттєвість. Згідно з МСБО 1, кожний суттєвий клас подібних об'єктів слід наводити у фінансових звітах окремо, несуттєві статті окремо не виділяють, а об'єднують із статтями, подібними за характером та функціями.

Суттєвість статті визначається її розміром і характером об'єктів, які розглядають разом. Через це, наприклад, окремі однакові за характером активи (будівлі, машини, устаткування) часто об'єднують в одну статтю «Основні засоби», навіть якщо величина кожного виду цих активів суттєва.

Водночас статті, які мають суттєвий розмір і відрізняються характером або функціями, слід подавати окремо. При цьому треба мати на увазі, що стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансових звітах, може, бути досить суттєвою для окремого подання її в примітках. Наприклад, вартість будівель, машин і устаткування

ня, які об'єднано в балансі в статтю «Основні засоби», слід подавати в примітках до балансу окремими статтями.

Виходячи з положень МСФЗ, загальний підхід до вирішення питання щодо об'єднання або окремого подання статей у фінансових звітах може бути формалізований у вигляді, зображеному на рис. 3.20.

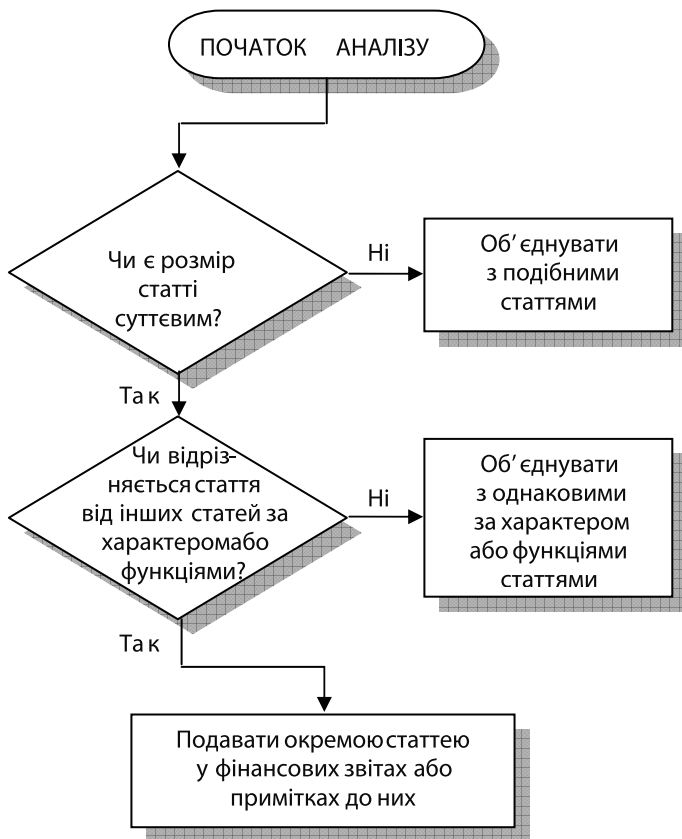


Рис. 3.20. Алгоритм судження щодо ступеня узагальнення інформації у фінансовій звітності

На думку окремих авторів [343], основною проблемою практичного застосування критеріїв суттєвості в обліку є її суб'єктивізм.

На наш погляд, головна проблема полягає в тому, що критерії суттєвості інформації визначає не «споживач», а «виробник» такої інформації.

Отже, якщо інтереси вказаних сторін не збігаються, тоді критерії суттєвості інформації будуть застосовані не в інтересах тих, для кого вона призначена.

Приклад корпорації «Enron» є одним з переконливих підтверджень цього. Отже, суттєвість може бути реальним важелем креативного обліку. Проте нехтування суттєвістю призводить до зростання витрат на ведення обліку.

Виходячи з цього, розв'язання цієї проблеми можливе лише шляхом диференціації діапазонів суттєвості для окремих об'єктів та облікових процедур. Критерії суттєвості, що застосовуються підприємством, слід розглядати як складову його облікової політики, яка підлягає обов'язковому розкриттю в Примітках до фінансових звітів.

Збалансованість централізованого та децентралізованого підходів до встановлення критеріїв суттєвості та деталізація вимог до розкриття інформації щодо їх застосування дозволять знизити ризик для користувачів фінансової звітності.

Виходячи з аналізу положень МСФЗ і П(с)БО, можуть бути виділені найбільш суттєві сфери застосування професійного судження за допомогою алгоритмів (Додаток 11).

Запропоновані алгоритми можуть бути наведені як додаток до відповідного П(с)БО, що сприятиме їх опануванню та адекватному застосуванню. Водночас не є доречним прийняття окремого П(с)БО «Професійне судження бухгалтера», проект якого запропонований О.М. Петруком [373].

По-перше, як уже зазначалося, суб'єктом професійного судження є не лише бухгалтери. По-друге, для оформлення юридичного статусу цього поняття може бути достатньо загальної норми щодо застосування професійного судження, яку доцільно включити до П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Крім того, в П(с)БО 1 слід передбачити норму, аналогічну п. 113 і 116 МСБО 1, яка вимагає розкриття інформації в примітках про судження та основні припущення, які застосовував управлінський персонал в процесі попередніх оцінок, і застосування облікових політик.

Доречність і достовірність інформації, отриманої в результаті судження, значною мірою залежить від рівня професіоналізму його

суб'єкта, зокрема бухгалтера. Існують різні точки зору щодо поняття «професійний бухгалтер». На думку О.М.Петрука, професійний бухгалтер – це фахівець з бухгалтерського обліку, який виконує роботу відповідно до найвищих стандартів професіоналізму. Але автор не уточнює, що мається на увазі під найвищими стандартами професіоналізму.

Якщо виходити з міжнародних стандартів освіти, то професійний бухгалтер – це особа, яка є членом організації – члена Міжнародної федерації бухгалтерів [211, с. 15]. Єдиним представником України в МФБ є Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ). Отже, за цією логікою професійними бухгалтерами в Україні є лише члени ФПБАУ.

Водночас, термін «професійний» означає такий, що «має відношення до певної професії, пов'язаний з цією професією» [248, с. 616].

Виходячи з цього, Я.В. Соколов зазначає, що професіоналом є людина, яка живе за рахунок коштів власної професії. Тому людину, в якій в трудовій книжці написано, що вона бухгалтер, можна вважати професіоналом [305, с.45].

Слід зазначити, що професіоналізм є багатоаспектною категорією. Зокрема, В. Зеленецький розглядає чотири аспекти професіоналізму: гносеологічний, функціональний, нормативний і особистісний [147].

Виходячи з визначень, наведених у Концептуальній основі Міжнародних стандартів освіти, для професійних бухгалтерів можна зробити висновок, що гносеологічний і нормативний аспекти характеризують професійні здібності бухгалтера, а функціональний аспект – його компетентність.

Здібності – це професійні знання, професійні навички та професійні цінності, етика та ставлення, необхідні для підтвердження компетентності. Здібності є якісними ознаками осіб, які надають їм можливість виконувати свої функції.

Наявність здібностей вказує на те, що особа має здатність компетентно працювати на робочому місці.

Компетентність – це здатність виконувати професійну роль відповідно до визначеного стандарту з урахуванням реального робочого середовища. Компетентність стосується дій, які виконують конкретні особи для визначення того, чи вони дійсно можуть працювати відповідно до необхідних стандартів. Коли особа, завдяки здібностям, виконує необхідні завдання відповідно до необхідних

стандартів, компетентність вважається досягнутою (тобто особа є компетентною).

Складові здібності та компетентності професійного бухгалтера узагальнено в табл. 3.10.

Особистісний аспект професіоналізму, звичайно, пов'язують з усвідомленням фахівцем своєї компетентності. При цьому поширена думка, що бухгалтер, володіючи достатньою професійною підготовкою, через свій менталітет або характерологічні особливості може не володіти здатністю до винесення професійного судження [273, с. 271]. Зокрема, Є.В. Мних вказує, що «...зберігається менталітет зменшення відповідальності за правильність облікової операції за її інструктивного регламентування» [220, с. 17].

Таблиця 3.10. Здібності та компетентність професійного бухгалтера [211, с. 10]

ПРОФЕСІЙНІ ЗДІБНОСТІ	КОМПЕТЕНТНІСТЬ
Основні поняття	
Якісні ознаки	Дії
Потенціал	Фактичний
Володіння	Демонстрування
<i>Може виражатися як результат навчання</i>	<i>Може виражатися як результат діяльності</i>
Типи професійних здібностей	Типи компетентності
<ul style="list-style-type: none"> ▫ Професійні знання ▫ Професійні навички (наприклад, інтелектуальні, технічні, нетехнічні, організаційні, особисті, міжособистісні) ▫ Професійні цінності, етика та ставлення (наприклад, етичні цінності, професійна 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Включає діапазон результатів діяльності, які стосуються стандартів практики (наприклад, функціональних, управлінських та міжособистісних) ▫ Включає діапазон результатів діяльності, які стосуються стандартів поведінки
поведінка, відданість високим технічним стандартам, скептичне ставлення, відданість постійному вдосконаленню та навчанню протягом всього життя, визнання цінності інтересів суспільства та соціальної відповідальності)	(наприклад, етичної та професійної поведінки, виявлення доцільного скептицизму, ефективність професійного розвитку)

Про небажання бухгалтерів приймати на себе відповідальність щодо здійснення професійного судження свідчать результати опитування, проведеного в Росії. Більшість респондентів (58%) бажали б мати вичерпні вказівки, що забезпечують однозначний порядок

обліку та відображення у звітності фактів господарської діяльності, активів і зобов'язань, доходів і витрат, а 15% затrudнюються відповідати [288, с. 118].

Поряд з тим, більшість бухгалтерів у Росії, Україні та інших пострадянських країнах становлять жінки, серед яких багато бухгалтерів старших вікових груп, професійне формування яких відбувалося в епоху «розвинутого соціалізму».

У зв'язку з цим О.В. Рожнова вважає, що цим людям складно зрозуміти свободу, яку надають МСФЗ у процесі підготовки звітності, та ще важче цією свободою скористатися [288, с. 223].

На наш погляд, такий висновок є наслідком поширеного стереотипу щодо змісту роботи бухгалтера, який знаходить своє відображення в дослідженнях соціоніків.

Наприклад, російський фахівець у галузі ділової соціоніки Ю.В. Іванов виходить з того, що робота бухгалтерів і фінансових менеджерів проходить за планом і включає збір, компоновку, аналіз, оброблення фінансової інформації. Тому, на його думку, найбільш прийнятний психологічний тип для фінансової сфери – це раціональний логік, оскільки він любить і вміє рахувати грошові кошти і планує свою діяльність.

На посаду бухгалтера і фінансового менеджера не рекомендується приймати інтуїтивно-логічних екстравертів, сенсорно-логічних екстравертів, логіко-інтуїтивних екстравертів і логіко-сенсорних екстравертів [150, с. 87].

Виходячи з цього, цікавою є пропозиція щодо введення процедури обов'язкового психологічного тестування кандидатів на посаду головного бухгалтера, від об'єктивної професійної думки яких багато в чому залежить якість звітності [273, с. 272].

О. Пестрецова вважає, що бухгалтер суттєво відрізняється від фінансового менеджера, зокрема, тим, що не володіє альтернативним мисленням, а головними якостями його роботи є педантичність та пунктуальність [272].

Визнаючи важливість психології та її вплив на розвиток бухгалтерського обліку, не можна погодитися, що гальмом для запровадження професійного судження, передбаченого МСФЗ, є менталітет і характерологічні особливості бухгалтера.

Аналіз факторів, що впливають на процес винесення професійного судження, свідчить, що процес винесення професійного судження бухгалтерами є сферою високого ризику [288, с. 221–225].

Високий рівень невизначеності, характерний для країн з перехідною економікою, значно збільшує цей ризик. Отже, саме високий ризик у поєднанні з обмеженою вимогою розкриття інформації з боку держави не заохочують бухгалтера до здійснення адекватних професійних суджень.

Водночас, результати проведених опитувань свідчать про підтримку застосування принципів і методів МСФЗ з боку бухгалтерів. Зокрема, 60% бухгалтерів комерційних компаній і аудиторських фірм Росії висловили задоволення результатами використання МСФЗ [251, с. 4].

Серед опитуваних бухгалтерів українських підприємств 78% вважають, що введення міжнародних стандартів – це закономірний розвиток подій [350].

Тому не слід категорично стверджувати, що необхідність приймати професійне судження часто створює стресову ситуацію для українських професіоналів, порушує їхню психологічну рівновагу [273, с. 271].

На нашу думку, професійні бухгалтери мають бути психологічно готові до застосування професійного судження, але не можуть здійснювати його одноосібно.

У більшості випадків, розглянутих раніше, професійне судження стосується облікової політики, попередніх оцінок і розкриття інформації. Це є сферою солідарної відповідальності керівників, бухгалтерів і фахівців інших підрозділів. Виходячи з цього, слід, по-перше, визначити підрозділи, які відповідають за надання інформації та експертних оцінок, необхідних для прийняття рішень стосовно питань, пов'язаних з фінансовою звітністю. По-друге, необхідно організувати навчання, спрямоване на формування та розвиток навичок, необхідних для застосування професійного судження.

У звіті Вонга [320] зазначається, що дедалі більше поширення і зростаюча складність глобальних питань, операцій, фінансових продуктів і стандартів ставлять перед професійними бухгалтерами нові завдання, пов'язані з необхідністю володіти достатніми знаннями і навичками для виконання своїх посадових обов'язків. Зокрема, існує потенційний брак знань міжнародних стандартів.

На думку більшості респондентів, найголовнішими завданнями є освіта і навчання. Вони вважають, що глибоким знанням МСФЗ і обов'язковими навичками для їх застосування володіє дуже мало професійних бухгалтерів.

Наприклад, у Росії, не дивлячись на досить широку поінформованість щодо МСФЗ серед бухгалтерів, практичний рівень знань у більшості випадків характеризується як «не вище середнього». 59% бухгалтерів і аудиторів мають на даний момент мінімальний (базовий) рівень знань [251, с.4].

Така картина характерна і для розвинутих країн, які запроваджують МСФЗ. Так, за результатами проведеного Інститутом присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу в червні 2003 р. опитування членів-практиків, які працюють у сфері бізнесу, щодо їхньої інформованості та готовності до запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, встановлено, що:

- третина респондентів виявилися «не дуже поінформованими» або «зовсім не поінформованими» про публікацію Євросоюзом положення про застосування стандартів бухгалтерського обліку;
- менше половини респондентів вважали, що знають про вплив, який справлять міжнародні стандарти обліку на їх організацію чи фінансову звітність, яку вони складають;
- дві третини респондентів виявилися «не дуже поінформованими» або «зовсім непоінформованими» про графік реалізації проекту Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- лише чверть респондентів знали про точку зору і плани РСБО Великої Британії щодо процесу зближення стандартів в міжнародному масштабі.

Результати нещодавнього опитування понад 300 компаній Європи компанією «Прайсуотерхаус Куперс» показали, що лише 10% респондентів опитування впевнені, що мають потрібних спеціалістів і навички, щоб вчасно завершити перехід на МСФЗ в ресурси для запровадження МСФЗ. Респондентів непокоїло, чи буде в них можливість знайти потрібних спеціалістів, коли потреба у фахівцях, які володіють МСФЗ, досягне максимуму в 2004/2005 рр. [320, с. 23].

Багато країн уже включили міжнародні стандарти в систему освіти і навчання студентів, однак один з респондентів висловив сумнів щодо знання міжнародних стандартів викладачами, оскільки вони, зазвичай, не беруть участі в запровадженні цих стандартів.

В Україні створені необхідні передумови для системного вивчення МСФЗ. Зокрема, розроблена і схвалена програма курсу

«Міжнародні стандарти фінансової звітності» [286, с. 4–13], видані практичний посібник [86] і збірник тестів [216].

Поряд з тим, розповсюдження знань МСФЗ і формування навичок їх практичного застосування здійснюється переважно шляхом участі в програмах сертифікації бухгалтерів, російськомовній програмі АССА-DipIFR, короткострокових семінарах (2–3 дні), які проводять різні комерційні структури із залученням викладачів ВНЗ або фахівців консалтингових і аудиторських фірм.

Найбільш цілеспрямованою та якісною, з точки зору опанування МСФЗ, є програма АССА-DipIFR, яка передбачає різні варіанти навчання, забезпечує учасників необхідними методичними матеріалами і передбачає здачу іспиту при належній системі контролю.

Але вартість навчання та іспиту за цією програмою поки недоступні широкому загалу українських бухгалтерів. Крім того, МСФЗ не слід розглядати як сферу діяльності бухгалтерів, оскільки питання професійного судження і розкриття інформації є сферою відповідальності керівництва підприємств.

До вивчення МСФЗ мають бути залучені також фахівці регуляторних органів, органів статистики і податкових служб. Систематизований підхід до вивчення МСФЗ потребує державної підтримки і координації зусиль державних органів, професійних організацій і вищих навчальних закладів.

Важливою передумовою вивчення і практичного застосування МСФЗ є переклад їх оригінального тексту державною мовою. Проблема перекладу і доступності текстів МСФЗ в Україні була вирішена за активної участі Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ), яка, відповідно до Положення про зобов'язання членів МФБ, забезпечила якісний переклад МСФЗ та їх розповсюдження.

Наслідком перекладу та запровадження положень МСФЗ є застосування в нормативних документах і навчальній літературі термінів, які можуть відрізнятися від термінології, яка багато років застосовувалась у певній країні.

Україна є типовим прикладом такої ситуації. У процесі обговорення П(с)БО багато критики було висловлено саме на адресу нової термінології та лінгвістичної недосконалості тексту національних стандартів.

Показовою в цьому плані є резолюція Міжнародної науково-практичної конференції «Бухгалтерський облік в Україні на початку

XXI століття», яка містила рекомендацію «при розробці національних П(с)БО «...не вживати малозрозумілі терміни іноземного походження, а використовувати українські слова» [285, с. 64].

М. Кужельний вважає, що при визначенні термінів як до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», так і до кожного положення (стандарту) та сутності понять майже не врахували багаторічного практичного досвіду вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів. При цьому він зазначає, що вітчизняні визначення тих чи інших понять були класичні, а визначення кожного терміна в П(с)БО або викривлене або дискусійне [173, с. 14–15]. Зокрема, на його думку, баланс не є звітом про фінансовий стан підприємства, а поняття «доходи та витрати» з визначенням, наведеним в П(с)БО1, втратили свою суть і значимість як економічні категорії.

Вкотре доводиться констатувати, що вітчизняний досвід обмежується лише радянським періодом. З цього приводу М. Чумаченко писав, що Комерційний словник М.А. Блатова в 1912 р. давав визначення поняттям «Дохід», «Реалізація», «Витрати» по суті адекватні визначенням цих термінів у сучасній літературі західних країн, зокрема в МСБО.

Тобто процес розбіжності почався після 1920 р., коли економічні терміни, які не відповідали «класовому підходу» до визначень, були вилучені або трансформовані.

В результаті з'явилися нові словосполучення, такі як «Статутний фонд» і «Джерела власних і прирівняних до них оборотних засобів» замість «Статутний капітал», «Власний капітал», а інші категорії («Актив», «Пасив», «Дохід», «Витрати»), зберігши назви, зазнали трансформації щодо сенсу [355, с. 2].

Точку зору М. Чумаченка підтверджують дослідження Є. Мниха [219], Я. Гончарука та І. Яремко [113].

Отже, хоча деякі терміни, наведені в П(с)БО, безумовно, потребують уточнення та вдосконалення, головною причиною їх критики з боку окремих науковців є стереотипи радянської школи політичної економії. Вказуючи на це, В.Швець зазначає, «що ортодоксальні політекономі, політологи до цього часу не сприймають нових понять та економічних термінів. Дивними останнім часом здаються виступи на економічних наукових конференціях навіть відомих вчених, які покликані пропагувати, тлумачити сучасні економічні поняття, дефініції ринкової економіки, а натомість вони оперують застарілою термінологією, визначеннями колишньої

економічної системи (основні фонди, фондівдача, амортизаційний фонд тощо)» [361, с. 6].

Слід зазначити, що проблема, якої торкається В.Швець, є більш серйозною, оскільки стосується не лише вживання застарілих термінів, а й застосування концепцій і підходів радянської системи для управління в умовах ринкової економіки.

Це є наслідком того, що більшість відповідальних посад у державних органах влади займають представники поколінь, система економічних знань яких формувалась в умовах радянської школи політичної економіки і теорії бухгалтерського обліку.

Яскравим прикладом цього є різні підходи до амортизації в різних законодавчих і нормативних актах.

Амортизаційні відрахування вважаються важливим джерелом фінансування і є об'єктом державної політики, що знайшло своє втілення, зокрема в:

- концепції амортизаційної політики, яку схвалено Указом Президента України від 07.03.2001 р. № 169/2001;
- проекті Закону України «Про амортизацію»;
- новому Господарському кодексі України.

Господарським кодексом України (ГКУ) передбачено, що одним з основних напрямів державної економічної політики є амортизаційна політика, спрямована на створення для суб'єктів господарювання найбільш сприятливих і рівноцінних умов забезпечення процесу відтворення основних виробничих і невиробничих фондів переважно на якісно новій техніко-технологічній основі.

З цієї метою інвестиційна політика держави спрямована на створення суб'єктом господарювання необхідних умов для залучення і концентрації коштів для потреб розширеного відтворення основних засобів виробництва, а також на забезпечення ефективного і відповідального використання цих коштів та здійснення контролю за ним.

При цьому стаття 75 ГКУ встановлює, що державні комерційні підприємства мають утворювати за рахунок прибутку (доходу), зокрема, амортизаційний фонд.

Поряд з тим, реалізація державної політики засвідчила, що «... проблеми управління інвестиціями в основний капітал, бухгалтерського обліку відтворення основних засобів, їх зносу та амортизації розв'язуються незадовільно» [162, с. 23–24].

Ці обставини призвели до прийняття Кабінетом Міністрів України розпорядження від 10.11.2003 р. про необхідність державного контролю з боку центральних регіональних органів управління за використанням підприємствами амортизаційних відрахувань на основі бухгалтерського обліку їх цільового використання.

Отже, за допомогою даних бухгалтерського обліку Уряд країни намагається посилити контроль за формуванням і використанням амортизаційних відрахувань. Проте П(с)БО, які базуються на положеннях МСФЗ, не передбачають створення амортизаційного фонду, а ні за рахунок витрат, а ні за рахунок прибутку (доходу).

Проведене дослідження [81, 91] свідчить, що в системі управління на макрорівні продовжують застосовувати соціалістичні концепції фондів, амортизації тощо, а на мікрорівні – концептуальні основи міжнародних стандартів фінансової звітності.

Це призводить до конфлікту між вимогами до інформації, яку використовують урядові органи в процесі моніторингу і прийняття рішень та можливостями системи бухгалтерського обліку.

Превалювання юридичних норм та категорій соціалістичної політекономії може призвести до гібридної системи бухгалтерського обліку, в який будуть поєднані положення міжнародних стандартів фінансової звітності та законодавства України.

Першопричиною проблем, пов'язаних з впровадженням ринкової системи бухгалтерського обліку на основі МСФЗ, є непослідовний та некомплексний характер реформування системи управління країною.

Висновки до розділу 3

Виходячи з проведеного дослідження можна констатувати, що хоча П(с)БО та МСФЗ мають однакову концептуальну основу, між ними існує певна невідповідність. Невідповідність П(с)БО міжнародним стандартам суттєво зростає з 1 січня 2005 р. після прийняття нових стандартів (МСФЗ) і внесення змін до більшості раніше прийнятих стандартів (МСБО).

Внаслідок цього повна невідповідність існує внаслідок:

- 1) відсутності положень (стандартів), еквівалентних МСФЗ 1, 2, 4, 6 та МСБО 26, 34, 40;

- 2) відсутності у складі П(с)БО положень, еквівалентних тлумаченням МСФЗ (ПКТ і КТМФЗ);
- 3) невідповідності П(с)БО 27 положенням МСФЗ 5.

Висока невідповідність міжнародним стандартам спостерігається у сфері обліку об'єднання бізнесу, консолідації фінансових звітів, подання інформації про фінансові інструменти та основні засоби.

Поряд з тим, навіть у випадках, коли П(с)БО містять вимоги щодо розкриття інформації в Примітках, які в цілому адекватні МСФЗ, існують суттєві відміни щодо розкриття інформації у фінансовій звітності українських підприємств. Невідповідність фінансової звітності українського підприємства вимогам МСФЗ може виникнути також внаслідок жорсткої регламентації форм фінансової звітності в Україні та відсутності практичних засобів застосування принципу суттєвості.

В цих умовах для складання фінансової звітності за міжнародними стандартами може бути використана запропонована методика трансформації звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСФЗ.

Водночас трудомісткість трансформаційних процедур та динамічність МСФЗ фінансової звітності не дозволяють вважати трансформацію оптимальним методом складання звітності за МСФЗ. Трансформація є виправданою лише як тимчасовий захід, зокрема для складання першої фінансової звітності за МСФЗ. В подальшому доцільно дозволити підприємствам складати звітність лише за МСФЗ, що потребує внесення відповідних змін до чинного законодавства щодо диференціації вимог до фінансової звітності різних суб'єктів господарювання.

Запровадження принципів і методів МСФЗ в Україні здійснюється в умовах існуючої системи державного регулювання бухгалтерського обліку. Існуюча правова система України суттєво обмежує можливості легалізації міжнародних стандартів, створених міжнародним неурядовим органом, що обумовлено передусім наступними чинниками :

- 1) відсутній зв'язок між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та законами і кодексами, які впливають на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності;
- 2) зберігається суттєвий вплив податкових норм і правил на організацію бухгалтерського обліку та урядових органів на

процеси розробки та прийняття положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

- 3) П(с)БО, на відміну від МСФЗ, розповсюджуються не лише на фінансову звітність, а й визначають методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку;
- 4) в системі управління на макрорівні продовжують застосовувати соціалістичні концепції фондів, амортизації тощо, а на мікрорівні – концептуальні основи міжнародних стандартів фінансової звітності.

Для запровадження МСФЗ в умовах державного регулювання бухгалтерського обліку доцільно здійснити такі заходи:

- 1) законодавчо закріпити зміни щодо статусу, представництва і фінансування діяльності Методологічної ради з бухгалтерського обліку.

Насамперед слід забезпечити паритетне (на пропорційній основі) представництво в цьому органі всіх зацікавлених сторін: органів, що регулюють облік та звітність; користувачів інформації; професійних бухгалтерів, аудиторів, викладачів і науковців.

Фінансування діяльності методологічної ради має бути передбачено в бюджеті, а керівника слід обирати з числа її членів.

Це дасть можливість залучити до процесу розробки стандартів всі зацікавлені сторони, врахувати досвід фахівців різних галузей, що особливо актуально в умовах зміни регулювання обліку на рівні галузевих міністерств і відомств;

- 2) відмовитись від уніфікованих форм фінансової звітності з обов'язковими кодами рядків, а інструкцію до плану рахунків бухгалтерського обліку замінити методичними рекомендаціями щодо його застосування;
- 3) здійснити алгоритмізацію процесу судження щодо визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку на основі положень МСФЗ та П(с)БО.

Запропоновані алгоритми можуть бути наведені як додаток до відповідного П(с)БО, що сприятиме їх опануванню та адекватному застосуванню;

- 4) визначити підрозділи, які відповідають за надання інформації та експертних оцінок, необхідних для прийняття рішень стосовно питань, пов'язаних з фінансовою звітністю та організувати навчання, спрямоване на формування та розвиток навичок, необхідних для застосування професійного судження;

- 5) передбачити в П(с)БО 1 норму, аналогічну п.113 і 116 МСБО 1, яка вимагає розкриття інформації в примітках про судження та основні припущення, які застосовував управлінський персонал у процесі попередніх оцінок, і застосування облікових політик;
- 6) забезпечити системне вивчення МСФЗ шляхом координації зусиль державних органів, професійних організацій і вищих навчальних закладів.

Розділ 4

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

4.1. Сутність управлінського обліку та його трактування в Україні

В СРСР, до складу якого входила Україна, термін «управлінський облік» не застосовували. Значна частина показників (фінансових і нефінансових) поточної внутрішньої звітності базувалися на даних оперативного, а не бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік був, по суті, фінансовим обліком, спрямованим на контроль за збереженням соціалістичної власності й виконанням державних планів.

Дані бухгалтерського обліку використовували також для управління з метою скорочення витрат і підвищення рентабельності.

Цю функцію обліку влучно схарактеризував письменник Д. Гранін у романі «Пошукачі»: «У гомінких кімнатах бухгалтерії, на столах, завалених паперами, де стояли довгі шухляди картотек, клацали кісточки, тріскотіли арифмометри, люди вели справжнісіньку дослідницьку роботу. Вони винаходили засоби, що підвищують рентабельність. За невловимими ознаками виявлялися слабкі місця окремих електростанцій та разом турботлива і грізна рука головного бухгалтера зупиняла, застерігала, показувала» [117, с. 56].

За радянських часів у публікаціях вітчизняних авторів, присвячених зарубіжному обліку, управлінський облік розглядали переважно з ідеологічних позицій, тобто як засіб підвищення експлуатації трудящих і приховування прибутків капіталістами.

Найсериознішим дослідженням методів управлінського обліку була в ті часи праця проф. М. Чумаченка, видана в 1971 р. [356].

На початку 90-х років ХХ ст. російською мовою було видано низку підручників зарубіжних авторів з управлінського обліку та контролінгу (К. Друрі, Ч. Хорнгрена та Дж. Фостера, Р. Ентоні та Дж. Ріса, Р. Манна, Е. Маєра та ін.).

Пізніше, завдяки ознайомленню із зарубіжним досвідом, були опубліковані підручники, посібники та монографії з управлінського обліку українських і російських авторів, зокрема В. Сопко(1995), М. Пушкаря (1995), С. Голова і В. Єфіменко (1996). Л. Нападовської (1999), Ф. Бутинця, Л. Чижевської, Н. Герасимчука (2000), В. Ткача та М. Ткача (1994), В. Палія (1997), Г. Карпової (1998), О. Миколаєвої та Т. Шишкової (1997) та ін.

Розвиток ринкових відносин в Україні зумовив зростання потреби в обліковій інформації, необхідній для управління підприємством. Тому термін управлінський облік з'явився в ухваленому в 1999 р. Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» як синонім внутрішньогосподарського обліку. Цей Закон містить таке визначення: «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством». При цьому стаття 8 Закону передбачає, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Аналогічні процеси відбуваються в Росії та інших пострадянських країнах. З цього приводу в передмові до російського видання книги К. Друрі «Вступ до управлінського і виробничого обліку» (1998 р.) П. Безруких пише: «Розвиток ринкових відносин (приватизація, створення акціонерних товариств), без сумніву, приведуть до такого розподілу і в нашій країні. В Російській Федерації вже створено передумови для поділу обліку на фінансовий і управлінський» [136, с. 3].

Проте доцільність і можливість практичного поділу обліку на фінансовий та управлінський в Україні, Росії й інших країнах – колишніх республіках СРСР сприймається неоднозначно та є об'єктом широкої дискусії. Прихильники розподілу обліку на фінансовий та управлінський (М. Чумаченко, В. Палій, В. Івашкевич та ін.) [152, 259, 354] вважають, що такий поділ не порушує єдності системи бухгалтерського обліку, оскільки йдеться не про методологічний поділ обліку, а про організаційні зміни. Противники такого поділу (Я. Соколов, Б. Валувєв, О. Бородкін та ін.) [20, 34, 304] вважають, що

бухгалтерський облік є єдиним і неподільним, а управлінський – це облік витрат і калькуляція собівартості, які штучно намагаються відірвати від бухгалтерського обліку окремі, переважно молоді, фахівці, орієнтовані на західні традиції.

У результаті, на думку Б. Валуєва [34], обліку приписуються невластиві якості, коли ототожнюються функції обліку і прогнозування.

Фактично це визнають і прихильники виокремлення управлінського обліку, зокрема В. Палій [259] зазначає, що управлінський облік виходить за межі власне обліку. На його думку, це не тільки й не стільки бухгалтерський облік, оскільки багато з управлінських параметрів відображаються в оперативному обліку, отримуються методами статистичного спостереження. З цього випливає, що управлінський облік включає елементи бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку.

М.Г. Чумаченко також визнає, що управлінський облік вийшов за межі традиційного обліку, розвивається і «приєднує» до себе необлікові функції (узагальнення нормативів і планування витрат, аналіз собівартості продукції, врахування нефінансових чинників та прийняття рішень) [352, с. 45].

Окрему позицію займає В.В. Сопко, який вважає, що внутрішньогосподарський (управлінський) облік не є самостійним бухгалтерським обліком, а являє собою поглиблення, деталізацію бухгалтерського фінансового обліку в частині затрат і доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних і організаційних рішень, мотивації тощо [306, с. 361].

Аналіз публікацій вітчизняних авторів свідчить, що трактування управлінського обліку залежить, передовсім, від уподобань конкретного автора. У зв'язку з цим для розуміння причин розбіжностей в поглядах на управлінський облік в Україні необхідно дослідити етапи його розвитку та його сучасну концепцію в середовищі, в якому він виник.

У зарубіжних і вітчизняних виданнях існують різні підходи щодо періодизації управлінського обліку.

В публікації Міжнародної Федерації бухгалтерів [425] розглядаються чотири етапи розвитку управлінського обліку.

Етап 1. До 1950 р. увага була зосереджена на калькулюванні витрат і фінансовому контролі через використання таких методів, як бюджетування і облік витрат.

Етап 2. До 1965 р. центр уваги був зміщений до подання інформації для планування і контролю з допомогою таких методів, як аналіз прийняття рішень і облік за центрами відповідальності.

Етап 3. До 1985 р. увага була сфокусована на скороченні безповоротних втрат ресурсів, що використовуються в бізнес-процесах, через аналіз технологічних процесів і управління витратами.

Етап 4. До 1995 р. увага була перенесена на створення вартості шляхом ефективного зростання ресурсів за допомогою методів вичення носіїв споживчої цінності, біржової вартості акцій і за рахунок організаційних інновацій.

Л.В. Нападівська виділяє такі етапи виникнення та еволюції управлінського обліку:

- калькуляційний облік (кінець XIX – початок XX ст.);
- виробничий облік з елементами управлінського (початок XX – 50-ті роки XX ст.);
- управлінський облік, як окрема галузь теоретичних і практичних знань (50–70 роки XX ст.);
- стратегічний управлінський облік (70-ті роки XX ст. – сучасний період) [234, с. 48].

На думку М.С. Пушкаря, управлінський облік виник у середині 50-х років XX ст. і у 80-х роках перетворився на самостійну систему контролінгу [280, с. 87].

Фундаментальні дослідження історії обліку витрат [387, 408] свідчать, що більшість із процедур калькулювання собівартості продукції та управлінського обліку, які використовуються у XX ст., було розроблено в 1980–1925 рр.

Дослідження історичних аспектів управлінського обліку дає змогу виокремити чотири основні стадії: зародження, формування, розвиток та інтеграцію.

Перша стадія охоплює період від початку XIX ст. до початку XX ст. До 1800 р. підприємства були переважно невеликими й зорієнтованими на родинний бізнес. За цих умов не було особливих потреб в управлінському обліку. Управлінські рішення приймали безпосередньо власники підприємств.

У другій половині XIX ст. спостерігаються перші розробки теорії обліку витрат, які знайшли відображення у праці Джона Фелса і Еміля Гарне «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення», виданій у 1867 р.

Запропонований ними підхід дозволяв системно контролювати затрати в облікових регістрах і передбачав розподіл витрат на постійні та змінні.

Упродовж 1825–1925 р. спостерігається збільшення кількості великих підприємств, що зумовило зростання потреби в нових методах обліку та управління.

Саме в цей період було розроблено більшість сучасних методів управлінського обліку.

Зокрема, на текстильних фабриках уже на початку ХХ ст. менеджери отримували інформацію про вартість часу оброблення сировини, собівартість одиниці продукції та витрати на одного робітника.

Інформацію управлінського обліку використовували для:

- контролю та підвищення ефективності;
- прийняття рішень щодо ціноутворення й асортименту.

Інформація стосовно продуктивності праці вможлилювала прийняття рішень щодо додаткової винагороди найпродуктивнішим робітникам та вдосконалення технологій.

Інформація про витрати допомагала менеджерам приймати рішення щодо доцільності придбання нового устаткування, встановлення цін для поточного продажу та спеціальних замовлень, визначення рівня оплати праці тощо.

У свою чергу, підприємства залізничного транспорту в період 1850-1870 р. розробили систему витрат, яка забезпечувала інформацію про витрати на 1 т перевезень різних вантажів для різних географічних сегментів та співвідношення операційних витрат і доходу підприємства.

На початку ХХ ст. на сталеплавильних підприємствах, якими володів і управляв Ендрю Карнегі, було впроваджено контроль витрат на підставі щоденної звітності про витрати матеріалів, енергії та праці на одиницю продукції.

Таку інформацію використовували для оцінювання діяльності менеджерів, майстрів і робітників, контролю якості та рецептури матеріалів, прийняття поточних управлінських рішень.

Вагомий внесок у розвиток управлінського обліку зробили відомі американські компанії Du Pont і General Motors.

Компанія Du Pont була прототипом вертикально інтегрованої організації. Для управління діяльністю різних підрозділів (дивізіонів) вище керівництво компанії запровадило систему операційних

і капітальних бюджетів. Щоденно й щотижня інформація про продаж, оплату праці та виробничі витрати надходила із заводів і відділень у головний офіс компанії. Вище керівництво компанії використовувало цю інформацію для:

- координації діяльності;
- моніторингу ефективності виробництва та продажу;
- планування збільшення обсягів різних видів діяльності;
- оцінки й контролю результатів трьох основних операційних підрозділів (виробництва, збуту і постачання).

Для оцінювання діяльності було розроблено показник прибутковості інвестицій, що забезпечував взаємозв'язок прибутковості продажу й оборотності активів.

У 1920 р. головний фінансовий менеджер компанії Du Pont Дональдсон Браун став головним фінансовим менеджером компанії General Motors, новим головним виконавчим директором якої було призначено Альфреда Слоуна.

Саме під керівництвом цих двох менеджерів було розроблено систему управлінського обліку, яка включала зокрема:

- процес річного операційного бюджетування;
- щотижневі звіти про продаж і щомісячні гнучкі бюджети;
- річні звіти про результати діяльності дивізіонів, включно з прибутковістю інвестицій.

Така система забезпечувала комплексну організацію планування, координації, контролю й оцінювання діяльності підрозділів компанії, яка дотримувалася філософії централізованого контролю з децентралізованою відповідальністю.

На початку ХХ ст. з'ясувалося, що традиційний облік не зовсім задовольняє потреби управління за умов заострення конкуренції, ускладнення технології й організації виробництва. Внаслідок цього на підставі розробки методів нормування праці (системи Тейлора, Ганта, Черча) було посилено контрольну функцію обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень.

Уперше ідеї, покладені в основу цієї системи, висунув американський інженер Гарінгтон Емерсон, котрий наголошував, що метою обліку є збільшення кількості та інтенсивності застережень. Ці застереження потрібні для пошуку правильного курсу господарської діяльності підприємства. Облік має спрямовуватися в майбутнє, оскільки передбачення означає попередження. Ці ідеї були втілені

в життя співробітником аудиторської фірми «Прайс Вотерхауз» Чартером Гаррісоном, який у 1912 р. опублікував концепцію обліку, що дістала назву «стандарт-костінг» (Standard Costing).

Ця система вможливила оперативне прийняття рішень на підставі відхилень від норм (стандартів).

У 1925–1950 рр. було розроблено принципово нові методи калькулювання та обліку, які суттєво відрізнялися від традиційних. Серед них передусім слід відзначити систему директ-костінг, метод однорідних секцій та облік за центрами відповідальності.

У 1923 р. Джон Кларк, спираючись на праці Д. Фелса і Е. Гарне, обґрунтував необхідність розподілу витрат на змінні та постійні. На його думку, саме такий підхід актуальний для управління, а розподіл непрямих витрат не мав принципового значення для прийняття рішень.

Ідеї Кларка набули подальшого розвитку в працях Джонатана Харріса, який у 1936 р. виклав концепцію калькулювання прямих витрат — директ-костінг (Direct Costing).

Згідно з цим методом, до собівартості продукції включають лише змінні (прямі) витрати, а постійні (непрямі) витрати не розподіляють між виробами. Це дало можливість більш обґрунтовано приймати поточні управлінські рішення, зокрема щодо ціноутворення та рентабельності, а також застосовувати аналіз взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток».

Широке практичне впровадження цього методу в США розпочалося лише 1953 р. Пізніше він поширився у Великій Британії (маржинальне калькулювання), Франції (маржинальна бухгалтерія) та інших країнах.

Метод однорідних секцій було розроблено 1927 р. у Франції під керівництвом Ф. Римайло. Цей метод передбачає попередній розподіл непрямих витрат між однорідними секціями (підрозділами або функціями діяльності), визначення собівартості одиниці діяльності за кожною секцією та подальше віднесення цих витрат до собівартості конкретних виробів залежно від обсягу спожитих одиниць діяльності. Практичне застосування методу однорідних секцій сприяло поширенню калькулювання на основі діяльності (Activity-Based Costing – ABC).

Калькулювання стандартних витрат і метод однорідних секцій сприяли запровадженню обліку за центрами відповідальності, концепцію якого сформулював Джон А. Хігінс (J.A. Higgins).

Облік за центрами відповідальності надав можливість поєднати методологію обліку та контролю із психологією людини, котра несе відповідальність за результати діяльності підрозділу.

Внаслідок запровадження цих систем та методів сформувалася окрема підсистема бухгалтерського обліку, що застосовувала не тільки грошовий вимірник і була зорієнтована не на потреби калькулювання продукції для складання офіційної звітності, а на прийняття поточних управлінських рішень. Характеризуючи цей процес, професор М. Чумаченко пише: «П'ятдесяті та шістдесяті роки в США відзначаються зростанням інтересу до питань обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості. Змінилися функції та зміст обліку. Поняття «облік витрат» (cost accounting) у п'ятдесятих роках дедалі частіше почали замінити поняттям «управлінський облік» (management accounting). Зміна змісту цих понять виявлялася в тому, що більший натиск робився на складання попередніх кошторисів витрат, оперативне виявлення відхилень від кошторисів, систематичний аналіз витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на базі їх собівартості» [356, с. 4].

Одночасно розширюються функції бухгалтера і зростає його роль в управлінні. З цього приводу Г. Кроунінгшідд та Л. Беттіста (G.R. Crowningshield, L. Bettista) [397] зазначають: «Бухгалтер-калькулятор стояв перед альтернативою: зайняти місце в бригаді управління і забезпечувати даними, яких потребувало управління, або бути відправленим на другорядну позицію клерка, що просто діє як накопичувач записів усього, що трапилося, тобто продовжувати забезпечувати даними фінансову звітність. Тепер очевидно, що він обрав перший варіант — приєднався до управління. Але щоб виконати свою частину роботи, він мав змінити свої методи і відповідати на проблеми, що не є чисто обліковими. Те, чого він прагнув, перебувало у споріднених галузях: економіці, математиці, статистиці, психології, ринкових операціях, технології. Він мав запозичувати дещо від кожної з них. У результаті з'явилася нова галузь — «управлінський облік».

Отже, можна вважати, що управлінський облік як самостійна система сформувався в середині 50-х років ХХ ст. Саме відтоді він стає обов'язковим навчальним курсом для менеджерів в університетах США, а згодом і в інших країнах світу.

Починаючи з середини 60-х років ХХ ст., спостерігаються зміни у спрямованості управлінського обліку на забезпечення інформації

для планування й контролю за допомогою аналізу рішення та обліку витрат за центрами відповідальності.

Цьому певною мірою сприяли дослідження Спенсера А. Такера, який розробив метод «тариф—година—машина», за яким за кожним виробничим центром відповідальності закріплюють відповідні машини (устаткування) й заздалегідь визначають витрати на одну машино-годину. Це дало можливість калькулювати і контролювати витрати за кожним технологічним процесом у межах виробничого центру відповідальності.

Починаючи з 1975 р., важливими факторами, що вплинули на розвиток управлінського обліку, були:

- автоматизація виробництва та комп'ютерні інформаційні технології;
- глобальна конкуренція.

З 1986 р. значну увагу приділяють зниженню витрат ресурсів, що використовуються в господарській діяльності, завдяки аналізу процесів і технологій управління витратами.

У зв'язку з тим дедалі більшу увагу приділяють удосконаленню методів калькулювання собівартості продукції.

Саме в цей час Р. Купер і Р. Каплан обґрунтували актуальність калькулювання на основі аналізу діяльності (Activity-Based Costing). Поширення системи управління «якраз вчасно» (Just-in-time), яку започаткувала японська компанія «Тойота», зумовило появу адекватних методів обліку, зокрема калькулювання шляхом зворотного потоку (Backflush Costing).

Разом із тим бухгалтер-аналітик і досі залишався на позиції працівника бухгалтерії, що надає інформацію для широкого кола користувачів, базуючись на традиційній системі бухгалтерського обліку.

Тому поширенішими визначеннями управлінського обліку були такі:

Управлінський облік (Managerial Accounting) — це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та подання фінансової інформації, що використовується керівництвом для планування, оцінки і управління в організації та забезпечення оптимального використання ресурсів.

Управлінський облік включає також підготовку фінансових звітів для не управлінських груп зовнішніх користувачів інформації, таких як акціонери, кредитори, регулюючі органи і податкові органи [466].

Управлінський облік – складова частина управління, пов'язана з виявленням, поданням і інтерпретацією інформації, що використовується для:

- формування стратегії;
- планування і контролю діяльності;
- прийняття рішень;
- оптимального використання ресурсів;
- розкриття інформації для акціонерів та інших зовнішніх користувачів;
- розкриття інформації для працівників;
- збереження активів [435].

Революційні зміни в ролі управлінського обліку спостерігаються в 90-х роках ХХ ст. Про це свідчать дослідження американського інституту управлінських бухгалтерів [395] та Міжнародної федерації бухгалтерів [454].

По-перше, управлінський облік дедалі частіше розглядають як складову процесу стратегічного управління. Це пов'язано передусім із посиленням ролі стратегічного управління за умов глобальних змін у технологіях та системах управління.

Якщо раніше управлінський облік був зорієнтований на управління виробництвом, то тепер він невпинно перетворюється на стратегічний управлінський облік.

У системі сучасного управлінського обліку, використовується зовнішня та внутрішня інформація, що забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу. Така інформація дозволяє здійснювати аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи здобування інформації про вирішальні чинники успіху: витрати, якість, час тощо.

З огляду на це головною метою управлінського обліку є допомогти компанії досягти її стратегічних цілей. Досягнення стратегічних цілей означає задоволення потреб клієнтів, акціонерів та інших учасників господарської діяльності (постачальників, персоналу тощо).

Тому основну увагу зараз концентрують на створенні вартості для клієнтів, акціонерів та інших учасників шляхом ефективного використання ресурсів.

Звідси сучасне визначення управлінського обліку є таким: «такий, що додає вартість, процес безперервного вдосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової і не-

фінансової інформації, яка спрямовує дії менеджера, мотивує поведінку і підтримує та створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації» [8, с. 26].

Відповідно змінюється й роль бухгалтера-аналітика в компаніях.

По-перше, вони з постачальників інформації для внутрішніх користувачів поступово перетворюються на бізнес-партнерів, тобто рівноправних членів команди, що приймає рішення.

По-друге, у великих компаніях поширюється практика наближення бухгалтера-аналітика до зони прийняття рішень. Наприклад, 20% респондентів з американських компаній засвідчили, що половина їх бухгалтерів-аналітиків безпосередньо перебуває в операційних підрозділах, які вони обслуговують.

Сучасна концептуальна основа управлінського обліку викладена в публікації Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) «Концепції управлінського обліку» [425].

У цьому документі розглянуто чотири групи концепцій:

- концепції, пов'язані з функцією;
- концепції, пов'язані з використанням результатів;
- концепції, пов'язані з процесом і технологією;
- концепції, пов'язані з потенціалом функції.

Перша група концепцій описує функцію управлінського обліку з точки зору її орієнтації на:

- продуктивність ресурсів;
- створення вартості;
- господарські процеси;
- командні дії.

По-перше, управлінський облік концентрує увагу на ефективності трансформації ресурсів з однієї форми в іншу в процесі господарської діяльності підприємства. Ресурси у фізичній та грошовій формі розглядають як ресурси, спожиті структурами, системами, процедурами, процесами, персоналом.

По-друге, ефективність використання ресурсів оцінюють, виходячи зі створення вартості на ринках продукції або послуг (для клієнтів) і ринках капіталу (для акціонерів), а також для задоволення потреб інших ключових учасників діяльності (постачальників, персоналу, суспільства загалом).

По-третє, управлінський облік зосереджують на ключових процесах діяльності, до яких залучені клієнти, постачальники та інші учасники. Тому зазвичай розглядають:

- взаємозв'язки господарських процесів у межах вартісного ланцюжка підприємства;
- зв'язок господарських процесів із технологіями, структурами, системами та культурами;
- зв'язок між господарськими процесами та стратегіями щодо продуктів (послуг);
- шлях, яким ресурси використовують та споживають у процесі діяльності для створення вартості.

По-четверте, процедури управлінського обліку здійснюють у межах та для забезпечення різних груп (команд) персоналу, які можуть мати стратегічні, тактичні або оперативні цілі.

Отже, функція управлінського обліку спрямована на ефективне використання всіх ресурсів для створення вартості в інтересах усіх учасників, які залучені до процесів господарської діяльності, з урахуванням цілей та завдань відповідних груп персоналу.

Друга група концепцій пов'язана з використанням результату здійснення функції управлінського обліку — з точки зору підзвітності, результативності та порівняння з еталоном.

Це означає, що результати управлінського обліку оцінюють, виходячи з доданої їм вартості на підставі судження щодо перспективи використання цих результатів користувачами. Вартість, додана управлінським обліком, може бути виражена мірою досягнення поставлених та узгоджених цілей. Такі цілі мають відображати результат управлінського обліку, що є еталоном усередині підприємства.

Третя група концепцій пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою або керівництвом для розроблення технологій, що використовуються в управлінському обліку.

При цьому доцільно розглядати:

- рівняння використаних ресурсів і створеної вартості;
- взаємодію процесів управління;
- розроблення й оцінювання технології.

Управлінський облік застосовує особливу модель рівняння використаних ресурсів і створеної вартості. Ця модель передбачає, що ресурси зазвичай оцінюють, виходячи з варіантів витрат, а створену вартість — на підставі задоволення поточних і довгострокових інтересів конкретних учасників (клієнтів, акціонерів тощо).

Використовуючи відповідні технології, управлінський облік створює та збагачує інформаційні ресурси, необхідні для здійснення всіх

функцій управління. Технології, які використовують в управлінському обліку, також можна оцінити, виходячи із співвідношення «витрачені ресурси — отримані вигоди». Це означає, що вартість, створена за допомогою технології, має перевищувати використані або спожиті ресурси, пов'язані з упровадженням і застосуванням цієї технології.

Четверта група концепцій розглядає потенціал, необхідний для ефективного виконання функції управлінського обліку з позиції компетентності, безперервного вдосконалення, творчих можливостей та критичної свідомості.

Управлінський облік слід організовувати таким чином, щоб визначати й досягти рівня компетентності, який відображає найкращу практику і забезпечує ефективні результати.

Водночас необхідно створити культуру безперервного вдосконалення. Така культура означає постійну наявність спектра ініціатив щодо вдосконалення шляхів і методів виконання функцій управлінського обліку. Складовою цієї культури є постійний творчий пошук можливостей створення вартості всередині підприємства. При цьому управлінський облік має бути предметом постійного критичного оцінювання його ефективності з точки зору співвідношення «витрати — вигоди».

Розглянуті концепції взаємопов'язані й у сукупності становлять концептуальне підґрунтя управлінського обліку (рис. 4.1).

Наведене концептуальне підґрунтя було розроблено з огляду на найкращу міжнародну практику. Тому його можна використовувати як керівництво для розроблення та оцінювання системи управлінського обліку на конкретному підприємстві.

Слід зазначити, що як це не парадоксально, але термін «управлінський облік» починає поступово втрачати сенс.

Це пояснюється, по-перше, тим, що його не використовують в усіх країнах світу. Наприклад, у Франції застосовують термін «аналітична бухгалтерія» (*Comptabilite analytique*), а в Німеччині поняття «внутрішній облік» набагато вужче, ніж в англосаксонських країнах.

У Німеччині всю систему обліку поділяють на внутрішню і зовнішню. До зовнішньої системи обліку відносять, насамперед, фінансову бухгалтерію і пов'язані з нею другорядні види бухгалтерського обліку.

Внутрішня система обліку охоплює розрахунок витрат і об'єктів виробництва, планові та інвестиційні розрахунки, а також внутрішньо-фірмову статистику.

Ж. Рішар зазначає, що жодна з трьох типологій обліку (фінансовий та аналітичний, зовнішній та внутрішній) не є переконливою з наукової точки зору. Він вважає, що управлінський (аналітичний, внутрішній) облік є різновидом динамічного бухгалтерського обліку, метою якого є збереження комерційної таємниці [287, с. 110–111].

По-друге, навіть на батьківщині управлінського обліку — у США, від 2000 р. підручники з управлінського обліку починають видавати під назвою «Управління витратами» (Cost Management) [378, 414].

Поряд з тим, Ч. Хорнгрєн, Дж. Фостер і Ш. Датар зазначають, що, нажаль, точного визначення цього терміна досі не існує. Вони використовують цей термін для опису діяльності менеджера при короткостроковому і довгостроковому плануванні та контролі витрат [330, с. 28].

Р. Хілтон та інші визначають систему управління витратами як сукупність методів управління витратами, які функціонуючи разом забезпечують діяльність і цілі організації [414, с. 940].

Е.А. Аткинсон та інші вважають, що система управління витратами є однією з основних систем оцінки виконання, яка становить ядро більшого утворення, відомого як система управлінського обліку та контролю [8, с. 545].

В умовах інтеграції зростає потреба у фахівцях з управління витратами. Такими фахівцями можуть бути бухгалтери, інженери, фінансові аналітики тощо, які володіють відповідними знаннями та навичками, зокрема в царинах інформаційних технологій, прийняття рішень, презентацій та роботи в команді, стратегічного управління, аналізу тощо.

У цих умовах спостерігається відхід від традиційних підходів навчання, що ґрунтуються на математичних розрахунках, на користь проблем ринку та оцінки впливу цих проблем на витрати. Тому, наприклад, у багатьох провідних японських корпораціях бухгалтери спочатку виконують певні роботи в підрозділах, які не мають відношення до діяльності фінансового відділу, таких як служба маркетингу та виробництво, та долучаються до своєї основної роботи в галузі фінансів не раніше, ніж за п'ять років [324, с. 187].

Одночасно виникає потреба в нових підходах до калькулювання й аналізу витрат. Такими підходами, зокрема, є калькулювання життєвого циклу, цільове калькулювання, порівняння з еталоном та інші методи.

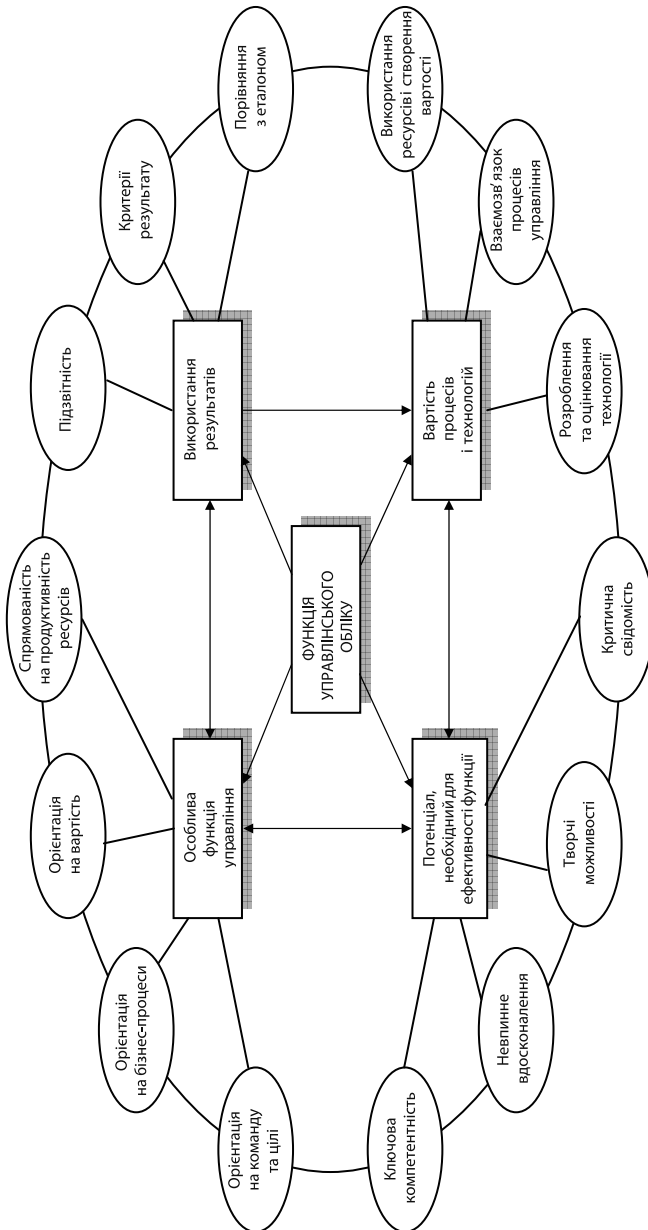


Рис. 4.1. Концептуальна основа управлінського обліку [425]

Отже, можна констатувати, що управлінський облік пройшов чотири основні стадії: зародження, формування, розвиток та інтеграцію з іншими функціями управління (рис. 4.2).

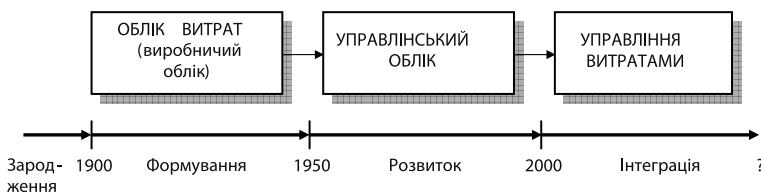


Рис. 4.2. Еволюція управлінського обліку

Дослідження еволюції управлінського обліку підтверджує висновок М.Г. Чумаченка, що «...управлінський облік – не результат «штучного поділу» «інтегрованої системи обліку», а цілеспрямований розвиток обліку, перетворений в надійного постачальника обробленої інформації для потреб управління, участі бухгалтера в бригаді управління як розробника проектів управлінських рішень» [353, с. 6].

Водночас, слід визнати, що розбіжності в термінології, яка застосовується в різних країнах призводять до проблем його трактування в умовах застосування різних зарубіжних концепцій.

Одним з дискусійних питань є співвідношення понять «управлінський облік» і «контролінг». З цього приводу висловлюються полярні точки зору. М. Пушкар вважає контролінг разом з фінансовим і управлінським обліком складовими бухгалтерського обліку [281, с.383], а Л. Сухарева і С. Петренко розглядають управлінський облік як найважливішу складову контролінгу [312].

На думку М.Г. Чумаченка, хоча німецька система контролінгу за змістом наближена до управлінського обліку в США, їх не слід ототожнювати. Як доказ наводиться той факт, що в п'ятому виданні монографії Д. Хана розрахункам калькуляційних і балансових результатів автор присвятив усього один параграф «Вартісні показники управлінського та фінансового обліку» на 5 із 800 сторінок великоформатного видання [332, с. 69–74]. Виходячи з цього, М.Г. Чумаченко дійшов висновку, що підрозділи управлінського та фінансового обліку, планування підприємства, фінансової служби існують самостійно і не входять до складу відділу контролінгу [352, с. 46]. У зв'язку з цим слід зазначити, що в шостому виданні книги німецьких авторів

міститься більш докладне дослідження американської та німецької концепцій контролінгу.

В результаті аналізу розвитку контролінгу Д. Хан і Х. Хунгенберг дійшли висновку, що в США контролінг розглядався виключно в прикладному сенсі, а в Німеччині та інших німецькомовних країнах у 70-х роках почала розвиватися теоретична концепція контролінгу [333, с. 218].

Тому при організації контролінгу завдання, пов'язані з обліком, формуються залежно від того, яка концепція контролінгу (німецька чи американська) береться за основу.

В американській концепції до функції контролера належать завдання традиційного бухгалтерського обліку та частково фінансового менеджменту. Це є наслідком історичного розвитку структури управління в американських корпораціях. Посада контролера вперше була запроваджена в 1880 р. в залізничній компанії Atihison, Topeka and Santa Fe Railroad, а в 1892 р. вона з'явилась у компанії General Electric.

Пізніше, в 20-х роках ХХ ст., функція контролера стала звичайною в американських компаніях.

Зростання вимог до системи обліку спричинило передання до служби контролера частини функцій скарбника, який традиційно здійснював управління фінансами. Розвиток управлінського обліку зумовив подальше розширення функцій контролера, який почав брати безпосередньо участь у процесах планування і контролю.

Зрештою контролер вийшов на один рівень зі скарбником. Завдання контролера і скарбника (табл. 4.1) в американських компаніях були систематизовані фахівцями Інституту фінансових менеджерів, який до 1962 р. мав назву Американський інститут контролерів.

У Німеччині поняття контролінгу почали застосовувати в середині 50-х років внаслідок застосування його на дочірніх підприємствах американських компаній.

Не дивлячись на глибоку теоретичну обґрунтованість і досвід практичного застосування контролінгу, в Німеччині не існує єдиного визначення контролінгу. Провідні німецькі вчені у галузі контролінгу Д. Хан, П. Хорват, Т. Райхман, Х.-Ю. Кюппер, Й. Вебер, Д. Шнайдер пропонують різні трактування контролінгу [333, с. 219–220].

На наш погляд, це пов'язано з тим, що контролінг, як і управлінський облік, не регламентований законодавством, а тому різні компанії можуть делегувати контролеру різний діапазон повноважень.

Таблиця 4.1. Функції контролера та скарбника

Контролер	Скарбник
Планування та контроль	Залучення капіталу
Внутрішня звітність	Зв'язок з інвесторами
Оцінка і консалтинг	Короткострокове фінансування
Податки	Банківські операції та зберігання коштів
Зовнішня звітність	Кредити та інкасація боргів
Забезпечення збереження активів	Капітальні інвестиції
Економічна експертиза	Хеджування ризиків

У Німеччині посада контролера існує на середніх і великих підприємствах, які використовують систему контролінгу. Відділ контролінгу виконує функції внутрішнього (виробничого) обліку, статистики, планування, прогнозування, контролю та аналізу. Бухгалтерія, яку очолює головний бухгалтер, контролеру не підпорядковується й здійснює традиційну функцію — ведення фінансового обліку та складання зовнішньої, звітності.

Проте, як зазначає В. Івашкевич у передмові до книжки Р. Манна та Є. Маєра «Контролінг для початківців» [200], у німецьких компаніях існують і інші підходи до організації контролінгу.

Зокрема, в концерні «Клекнер Гумбольт Дойц» контролеру підпорядковано лише невеличкий відділ економічного аналізу. На трикотажній фірмі «Фальке» служби контролінгу немає, а функцію контролера тут виконує комерційний директор, якому підпорядковані всі економічні служби, керівники яких, відповідно, є контролерами у своїх підрозділах.

Порівняння американської та німецької ключової концепції обліку свідчить, що вони відрізняються лише тим, що в американських компаніях до сфери діяльності контролера належать фінансовий і управлінський облік, а в німецьких підприємствах сферою діяльності контролера є лише внутрішній (виробничий) облік.

Виходячи з цього, співвідношення розглянутих організаційних концепцій контролінгу може бути відображено рівнянням:

$$AK = НК + ФО + П,$$

де АК – американський контролінг;

НК – німецький контролінг;

ФО – фінансовий облік;

П – податки.

З іншого боку, трактування контролінгу в Німеччині як синтезу елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення різних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей та результатів діяльності підприємства, по суті, збігається з сучасним визначенням управлінського обліку в англосаксонській літературі.

В результаті порівняння показників німецького виробничого і фінансового обліку та американського управлінського та фінансового обліку Д. Хан і Х. Хунгенберг [333] дійшли висновку, що можна провести широку паралель між американським управлінським обліком і внутрішнім обліком та тим самим контролінгом у Німеччині. Конкретизувати ці зв'язки можна далі розглядаючи функції управлінського обліку, де значення англійського слова «контроль» («control») фактично збігається з німецьким словом «контролінг» (controlling).

Виходячи з цього, можна констатувати, що

$$НК = УО,$$

де УО – управлінський облік.

Залежно від того, вузько або широко трактується перелік завдань контролінгу, можуть бути виділені чотири основні організаційні концепції структури відділів контролінгу і фінансів (табл. 4.2).

Відповідно,

$$АК = УО + ФО + П.$$

Внаслідок тенденцій інтеграції внутрішнього і зовнішнього обліку та широкого розповсюдження МСФЗ очікується, що в майбутньому більш широке розповсюдження для регулювання завдань і організації контролінгу отримає саме американська концепція контролінгу [333, с. 233].

Наприклад, компанія Daimler Benz AG розглядає міжнародну гармонізацію обліку на основі МСФЗ як сигнал для зближення інформаційної бази внутрішньої та зовнішньої звітності та реформування системи управління підприємством.

Використання МСФЗ також дозволяє говорити про нову філософію контролінгу в компанії Siemens, сутність якої наведена на рис. 4.3.

Таблиця 4.2. Основні організаційні концепції контролінгу [333]

Концепція	Зміст контролінгу	Принцип розподілу функцій між контролером і скарбником
Американська класична	Весь облік і звітність та ряд додаткових функцій	Первісний розподіл на завдання, що орієнтовані на результат (прибуток), і завдання, що орієнтовані на ліквідність
Американська ключова	Весь облік і звітність без додаткових функцій (податки, хеджування)	У веденні служби контролінгу залишаються лише орієнтовані на результат (прибуток) завдання інформаційного забезпечення, складання планів, контролю та всього обліку
Німецька класична	Лише внутрішній облік і звітність та ще ряд додаткових функцій	Первісний розподіл задач на внутрішні та зовнішні
Німецька ключова	Лише внутрішній облік і звітність без додаткових функцій	У віданні служби контролінгу залишаються лише орієнтовані на результат (прибуток) завдання інформаційного забезпечення, складання планів, контролю і внутрішнього обліку



Рис.4.3. Нова філософія контролінгу в компанії Siemens [164, с. 133]

У країнах з перехідною економікою, зокрема в Україні, місце управлінського обліку значною мірою залежить від того, яку концепцію – американську чи німецьку – застосовує підприємство.

Підприємства з іноземними інвестиціями традиційно впроваджують систему, яку застосовує інвестор. Наприклад, тютюнова фабрика «РеємстмаКиїв» має службу контролінгу в складі 8 осіб, яка підпорядковується генеральному директору з виробництва.

Реалізація функції контролінгу здійснюється на базі інформаційної системи SAP R3.

Останніми роками службу контролінгу запроваджують також і окремі вітчизняні підприємства (ЗАТ «Мотордеталь-Правекс», ТК «Інтермаркет» та інші). Зокрема, на ЗАТ «Мотордеталь-Правекс» відділ контролінгу виконує такі функції:

- вибір процедур і методів управлінського обліку;
- класифікація витрат;
- бюджетний контроль;
- прогнозування фінансових результатів;
- аналіз ефективності;
- забезпечення нормування матеріальних та інших ресурсів;
- підготовка інформації для різних рівнів управління.

Водночас спостерігається тенденція виконання функцій контролінгу планово-економічними відділами.

Практика свідчить, що в більшості українських підприємств бухгалтерія займається головним чином традиційним (фінансовим) обліком та здійсненням податкових розрахунків і поданням звітності зовнішнім користувачам.

Тому функцію управлінського обліку зазвичай покладено на службу фінансового директора.

Заслугове на увагу й досвід ЗАТ «Ново-Краматорський машинобудівний завод» (НКМЗ), де під керівництвом Г. Скударя запроваджено принципи та методи сучасного стратегічного менеджменту [294].

Одним із важливих напрямів цієї роботи було реформування бухгалтерської служби підприємства. З метою організації управлінського обліку за центрами відповідальності в кожному центрі прибутку створено бюро бухгалтерського обліку та аналізу витрат.

Для цього бухгалтерських працівників виведено зі штатного розкладу структурних підрозділів, які ввійшли до складу підприємств, — центрів прибутку, а служби бухгалтерського обліку (цехові бухгалтерії) в цехах основного виробництва розформовано. Створено також бюро обліку й аналізу витрат металургійного виробництва та облікові аналітичні структури в інструментальному і будівельному комплексах. У складі головної бухгалтерії ЗАТ НКМЗ створено бюро податкового обліку. Крім того, було організовано бюро бухгалтерського обліку й аналізу в складі комерційного управління НКМЗ та в службі заступника головного інженера

з обладнання (допоміжне виробництво), а також створено бюро інформаційного забезпечення бухгалтерського й податкового обліку у складі головної бухгалтерії.

Працівники створених бюро бухгалтерського обліку й аналізу, крім здійснення традиційних бухгалтерських операцій, мають надавати керівництву підприємств — центрів прибутку інформацію, яка вможливить детальне вивчення процесів технічної підготовки та виробництва продукції, її реалізації, отримання коштів від замовників із метою гнучкого пристосування до постійних змін ринкової кон'юнктури.

Для забезпечення дирекції підприємств інформацією, яка дає змогу приймати адекватні управлінські рішення, працівники бюро бухгалтерського обліку й аналізу надають керівникам матеріали, що стосуються аналізу собівартості виробленої продукції за статтями витрат і елементами калькуляції; звіти про рентабельність продукції, що виробляється; звіти за відхиленнями фактичної собівартості від планової за елементами витрат; оперативні звіти за обліком витрат загалом по виробництву й у розрізі цехів, необхідні для оцінювання результатів роботи; матеріали аналізу кошторису загальновиробничих витрат, витрати на утримання й експлуатацію обладнання, необхідні для оперативного і довгострокового планування; інші довідкові матеріали за завданням дирекції підприємства.

Реформування бухгалтерської служби є важливою складовою створення на підприємстві принципово нової системи управління витратами, яка дасть можливість чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати, охоплюючи практично всі сфери господарської діяльності акціонерного товариства, оперативно отримувати інформацію, необхідну для вжиття заходів щодо підвищення ефективності виробництва.

Отже, в українських підприємствах застосовують переважно німецьку організаційну концепцію контролінга, що є цілком закономірно, враховуючи схожі підходи до визначення бухгалтерського обліку в Німеччині та Україні.

Водночас існують приклади успішного застосування американської концепції контролінгу. Головне, щоб обрана концепція успішно працювала в межах тієї структури, яку підприємство обрало для реалізації своєї стратегії.

Аналіз практики застосування управлінського обліку на українських підприємствах [79] свідчить, що:

- управлінський облік розглядають переважно як підсистему обліку для поточного управління;
- недостатньо уваги приділяється питанням мотивації співробітників і контролю якості продукції;
- зберігається жорстка централізація інформації та прийняття рішень;
- відсутнє адекватне програмне забезпечення.

У результаті некомплексний характер постановки управлінського обліку не дозволяє повноцінно використовувати його в якості інструмента управління.

Не дивлячись на широке запровадження управлінського обліку в практику українських підприємств, окремі вітчизняні вчені продовжують заперечувати його існування. При цьому основними аргументами є те, що весь бухгалтерський облік є управлінським [182], його неможливо поділити, оскільки він є єдиним і неділимим цілим [304] та змішуються власне облік і функції, які виконує бухгалтер [28].

З аргументом, що весь бухгалтерський облік зорієнтований на управління, важко не погодитись, але це скоріше свідчить про недосконалість термінології, на що вказує Ж. Рішар [287].

Поряд з тим, не можна погодитись, що бухгалтерський облік є єдиною і неділимою інформаційною системою. Будь-яка система – це ціле, що складається з частин, сукупність елементів, що, перебуваючи у відносинах і зв'язках один з одним, утворюють певну цілісність.

Відмінності в змісті та структурі інформації, що використовуються різними користувачами, можуть призводити до створення нових підсистем, що означатиме розвиток системи в цілому.

Щодо змішування понять «завдання обліку» і «функціональні обов'язки бухгалтера», то така проблема дійсно існує.

На наш погляд, ця проблема пов'язана з тим, що визначення бухгалтерського обліку в західній літературі є більш широким і охоплює всі аспекти інформаційної системи, яку називають бухгалтерським обліком.

Оскільки західні автори, зазвичай, використовують термінологію, визнану впливовими професійними організаціями, звернемось до офіційної термінології Інституту управлінських бухгалтерів Великої Британії (СІМА), який по суті є міжнародним (табл. 4.3).

Наведені в табл. 4.3 визначення свідчать, що, по-перше, зміст поняття «бухгалтерський облік» в англосаксонських країнах ширший, ніж в Україні.

Таблиця 4.3. Порівняння визначень окремих термінів, які включені до офіційної термінології Інституту привілейованих управлінських бухгалтерів (СІМА) і Законодавства України

Термін	Термінологія СІМА [325]	Законодавство України [143]
Книговедення (Book-keeping)	Запис операцій в грошовому виразі, належним чином класифікованої в книгах, карточках, стрічці або на диску чи в їх поєднанні	-
Бухгалтерський облік (рахівництво – accounting)	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Класифікація та відображення операцій в грошовому виразі ▫ Подання та інтерпретація результатів цих операцій з метою оцінки результатів за певний період і фінансового стану на певну дату ▫ Передбачення у грошовому виразі майбутньої діяльності в результаті альтернативних запланованих напрямків дії 	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень
Фінансовий облік (Financial Accounting)	Класифікація і облік операцій організації в грошовому вимірнику, які здійснюються у відповідності з установленими принципами, правилами, стандартами звітності та вимогами законодавства, а також їх подання в звіті про прибутки та збитки, балансі, звіті про рух грошових коштів упродовж і на кінець звітного періоду	-
Управлінський облік (Managerial accounting)	Застосування принципів бухгалтерського обліку і управління фінансами з метою створення, збереження та збільшення вартості в інтересах зацікавлених учасників комерційних і некомерційних організацій як державних так й приватних	Система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством.

Принциповою різницею є те, що, на відміну від книговедення, бухгалтерський облік включає не лише реєстрацію, а й аналіз та інтерпретацію [449, с. 5].

При цьому аналіз, за визначенням Я.В. Соколова, є невід’ємною складовою і центральною частиною рахівництва [300, с. 15].

Крім того, поняття бухгалтерського обліку включає не лише реєстрацію минулих подій, а й створення моделей майбутніх результатів діяльності.

Поряд з тим, визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в Україні принципово не суперечить сучасному визначенню управлінського обліку в англосаксонських країнах, хоча, на відміну від останнього, менш орієнтований на кінцевий результат – створення вартості.

По-друге, оскільки одна частина бухгалтерського обліку, яку називають фінансовим обліком, досить консервативна внаслідок правової регламентації, то бухгалтерський облік як інформаційна система розвивається, головним чином, шляхом еволюції саме управлінського обліку, який інтегрує принципи обліку і фінансового менеджменту.

Це підтверджують дослідження Р.Купера і Р.Каплана [393], які виокремлюють чотири послідовні стадії розвитку системи обліку витрат (табл. 4.4).

Таблиця 4.4. Чотири стадії побудови системи обліку витрат [393, с. 12]

	Стадія 1	Стадія 2	Стадія 3	Стадія 4
Аспекти системи	Недосконалі системи	Системи, орієнтовані на фінансову звітність	Спеціалізовані системи	Інтегровані системи
Якість даних	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Багато помилок ▫ Значні відхилення 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Відсутність несподіванок ▫ Відповідність стандартам аудиту 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Окремі бази даних ▫ Автономні системи ▫ Неформальні зв'язки 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Повний взаємозв'язок баз даних і систем
Зовнішня фінансова звітність	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Неадекватна 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Орієнтована на потреби фінансової звітності 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Використовується система стадії 2 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Системи фінансової звітності
Витрати на продукцію і замовників	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Неадекватна 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Неточні ▫ Приховані витрати і прибутки 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Деякі автономні системи калькулювання на основі діяльності 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Інтегровані системи управління на основі діяльності
Операційний та стратегічний контроль	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Неадекватна 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Обмежений зворотній зв'язок ▫ Запізнілий зворотній зв'язок 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Деякі автономні системи оцінки результатів 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Системи операційної і стратегічної оцінки результатів

Система витрат на першій стадії є неадекватною навіть для цілей фінансової звітності внаслідок неналежної системи внутрішнього контролю та неправильного алгоритму розподілу накладних витрат між видами продукції.

На другій стадії розвитку система обліку витрат задовольняє вимогам фінансової звітності та забезпечує накопичення витрат за центрами відповідальності.

Поряд з тим, ця система не забезпечує інформацію про витрати за бізнес-процесами та замовниками і нерідко надає недостовірну інформацію про собівартість продукції та характеризується запізнілим зворотнім зв'язком з керівництвом і працівниками.

На цій стадії управлінський облік був по суті підпорядкованим фінансовому обліку. Поряд з тим, як відмічає А. Апчерч, у багатьох випадках інформація, отримана на основі даних фінансового обліку, може надсилати керівництву цілком неправильні сигнали щодо планування, контролю та прийняття рішень [7, с. 86].

З часом скорочення витрат на інформаційні технології та зростання витрат внаслідок прийняття неправильних рішень призвели до інвестицій у складні системи управлінського обліку. По суті це означало перехід до третьої стадії розвитку системи витрат, яка поєднує традиційну систему фінансового обліку з одною або кількома системами на основі діяльності (в якій формується інформація з визначення достовірних витрат за процесами, продуктами, замовниками, підрозділами тощо) та забезпечує своєчасний зворотній зв'язок на основі фінансових і нефінансових показників.

На цьому етапі спостерігається автономне функціонування фінансового і управлінського обліку, оскільки необхідність їх розділення вважається визнаним фактом [7, с. 87].

На стадії IV система калькулювання на основі діяльності інтегрована з системами зворотного зв'язку. Періодично інформація перетворюється для цілей зовнішньої звітності відповідно до встановлених вимог.

Отже, на цій стадії облікова система орієнтована насамперед на потреби управління підприємством.

Автори допускають перехід від стадії II одразу до стадії IV.

На нашу думку, це означає, що в Україні можна уникнути розподілу обліку на управлінський та фінансовий. Проте це можливо лише за відсутності єдиного плану рахунків і регламентації поточного обліку.

Бухгалтерський облік в Україні упродовж багатьох років розвивався як жорстко регламентована система. Законодавче закріплене право підприємства на створення системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку йде всупереч з теорією бухгалтерського обліку радянського періоду, яка залишається основою для трактування бухгалтерського обліку в Україні.

Саме конфлікт між теоретичними уявленнями, які сформувались у період централізованої соціалістичної економіки, та сучасними реаліями ринкової економіки є причиною критики та невизнання управлінського обліку окремими вітчизняними вченими.

Отже, проблема полягає не в поділі обліку на фінансовий та управлінський, а в тому, що бухгалтерський облік продовжують розглядати як систему спостереження, вимірювання та реєстрації фактів господарської діяльності.

Слід зазначити, що, заперечуючи існування управлінського обліку, його головні критики змушені визнати, що традиційний бухгалтерський облік втратив свою актуальність.

Зокрема, Б.І. Валуєв констатує: «Слід цілком чітко розуміти та визнати, що сам по собі облік, у його чистому, ізольованому від інших функцій управління, вигляді практично нікому не потрібний, як би це не було прикро людям облікової професії, в тому числі автору цих рядків» [36, с. 90].

Аналогічного висновку дійшов і Ф.Ф. Бутинець: «...бухгалтерський облік, який слугував бізнесу п'ять століть, втрачає своє значення» [24, с. 26].

На нашу думку, це пов'язано з тим, що традиційний бухгалтерський облік був зорієнтований, насамперед, на відображення кругооборота засобів.

Зростання та розбіжності потреб користувачів поступово привели до трансформації первісної парадигми бухгалтерського обліку. З цього приводу М.Г. Чумаченко пише: «...із середини ХХ століття концепція «єдино вірного» обліку трансформувалась в концепцію корисної ділової інформації.

Економісти планової централізованої економіки, навпаки, базуючись на концепції множин (дисциплін), викладеної ще П. Струве, визначення рахункових категорій базували на працях з політичної економіки. В суто науковому плані, до такого підходу немає ніяких претензій. Але зараз в практичному плані ті ідеї виявилися малопродуктивними» [355, с. 2].

Отже, з позицій вітчизняної теорії бухгалтерського обліку, управлінський облік не визнається обліком в його традиційному розумінні.

Між тим, ця теорія бухгалтерського обліку відстає від об'єктивно виниклих на практиці проблем; за змістом вона мало чим відрізняється від сформованої в тридцять років і відображає практику бухгалтерського обліку, придатну для індустріального суспільства, яка добре обслуговувала планову централізовану керовану економіку [254, с. 45].

Для вирішення існуючого протиріччя між теорією і потребами практики вітчизняні вчені пропонують різні підходи.

М.С. Пушкар пропонує в якості компромісного кроку доповнити облік підсистемою креативного обліку. Під креативним обліком він розуміє творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування, виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження [280, с. 90].

Поряд з тим, така пропозиція є необґрунтованою з наукової точки зору та невдалою щодо термінології. Порівняння фінансового, креативного і управлінського обліку, яке наводить М.С. Пушкар, свідчить про створення штучних відмін між креативним і управлінським обліком.

Наприклад, креативний облік оголошується точним, здійснюється на запит менеджера і передбачає творчі методи, а управлінський вважається приблизним, здійснюється факультативно і передбачає стандартизовані методи. По суті більшість характеристик креативного обліку, які наводить автор, притаманні саме управлінському обліку.

Крім того, в західній термінології креативний облік означає форму обліку, яка хоча й узгоджується зі всіма правилами і практикою, проте надає упереджене враження про фінансове становище і результати діяльності підприємства [325].

Ю.А. Верига та С.М. Деньга наполягають на введенні у вітчизняну науку терміну «екаунтинг» в його західному розумінні та створенні теорії екаунтингу, яка включала б у себе теорію бухгалтерського обліку, частину теорії економічного аналізу, господарського контролю, прогнозування, теорії інших видів обліку [42, с. 7–8].

На думку Б.І. Валуєва, перспективи подальшого розвитку обліку можуть бути пов'язані з обґрунтуванням поєднання централізованої форми організації обліку з децентралізованою, з поглибленням

змісту системи інформаційних моделей об'єкта на «стиці» функцій планування та обліку [36, с. 93].

У зв'язку з цим слід зазначити, що заміна терміна «бухгалтерський облік» поняттям «екаунтинг» не вирішує проблеми актуальності бухгалтерського обліку в сучасних умовах.

Більш перспективним є створення нової парадигми бухгалтерського обліку на основі дослідження досягнень науки і практики та його можливостей забезпечити сучасні потреби користувачів інформації.

4.2. Методи управлінського обліку та їх практичне застосування

Розвиток управлінського обліку в пострадянських країнах зумовив зростання уваги до його теоретичних, передусім методологічних основ. У зв'язку з тим, що управлінський облік зародився в західних країнах, більшість вітчизняних і російських авторів вивчають досвід європейських і американських шкіл.

У процесі дослідження з'ясувалося, що управлінський облік не має цілісної теорії. На думку М. Гренлунда і Т. Малмі [411, с. 62], ті теорії управлінського обліку, які дослідники вважають такими, в більшості були перенесені з інших соціальних наук. Водночас теорії, які зараз не мають статусу теорії, намагаються пояснити, як за допомогою управлінського обліку досягти високих результатів діяльності. Автори вважають, що обидві форми теорії не забезпечують відповіді на питання практиків: які методи слід застосовувати, як і в яких обставинах та як слід змінювати управлінський облік.

У вітчизняній науковій літературі питання класифікації та систематизації методів управлінського обліку розглядалися в працях М.С. Пушкаря та Л.В. Нападковської.

М.С. Пушкар поділяє методи управлінського обліку на три групи:

- 1) загальнометодологічні методи дослідження об'єкта (спостереження, порівняння, аналіз, синтез);
- 2) загальнонаукові методи бухгалтерського обліку (рахунки і подвійний запис, документація та інвентаризація, оцінка та калькуляція);
- 3) специфічні методи управлінського обліку (групування і перегрупування витрат виробництва у відповідності з поставленою метою дослідження собівартості) [281, с. 227–228].

Такий підхід є ієрархічно послідовним, але не охоплює усіх методів, які застосовуються в управлінському обліку, зокрема, методів інших дисциплін. Тому сам автор зазначає, що в управлінському обліку широке застосування знаходять математичні методи дослідження собівартості і рентабельності продукції [281, с. 228].

Л.В. Нападівська систематизувала елементи методу управлінського обліку на основі аналізу змісту видань з управлінського обліку [233]. Виходячи з цього, основні елементи методу управлінського обліку були згруповані в чотири розділи: планування і контроль; бухгалтерський облік; економічний аналіз; прийняття рішень.

Такий підхід не можна визнати науковим з кількох причин. По-перше, автор ототожнює види управлінських рішень, види витрат і планові документи з елементами методу управлінського обліку, оскільки включає до складу останніх: кошториси; змінні, напівзмінні та постійні витрати; інвестиційні рішення, рішення виробляти чи купувати тощо.

По-друге, методи, які автор відносить до бухгалтерського обліку (наприклад, директ-кост, стандарт-кост) використовуються, як для планування і контролю, так й для прийняття управлінських рішень.

Згідно з визначенням Інституту управлінських бухгалтерів США [466], управлінський облік включає такі процедури:

- 1) ідентифікація – визнання та оцінка господарських операцій та інших економічних подій згідно з процедурами бухгалтерського обліку;
- 2) вимірювання – кількісне подання, зокрема, попередні оцінки господарських операцій або інших економічних подій, які відбулися, або прогностичну оцінку для тих подій, які можуть відбутися;
- 3) накопичення – впорядковані та послідовні записи і класифікація господарських операцій та інших економічних подій;
- 4) аналіз – обґрунтування необхідності формування тих чи інших звітів та їх зв'язок з іншими економічними подіями та ситуаціями;
- 5) підготовка та інтерпретація – багатоцільове узгодження облікових та/або планових даних для подання інформації, складеної послідовно і логічно, включаючи, якщо це доречно, висновки на основі цих даних;
- 6) взаємодія – подання значущої інформації управлінській ланці та іншим споживачам для внутрішнього використання.

Наведене визначення свідчить, що в управлінському обліку методи бухгалтерського обліку використовуються не лише ретроспективно, а й перспективно. Крім того, в управлінському обліку використовується більш широкий набір оцінок і звітів, ніж це передбачено законодавством або вимагається регулюючими органами.

Незалежно від підходу до організації управлінського обліку значна частина облікової інформації формується в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Тому важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.

У різних країнах цю проблему розв'язують по-різному.

Аналіз рахунків зарубіжних країн свідчить, що попри багатоманіття їх міжнародна практика виробила два основні підходи до структури плану рахунків:

- 1) одноколовий або інтегрований принцип, за яким застосовується єдина система рахунків;
- 2) двоколовий принцип, тобто виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового й управлінського обліку.

Перший підхід характерний для країн англосаксонської групи (США, Великої Британії, Австрії, Канади), в яких звичайно немає єдиного національного плану рахунків.

Аналіз свідчить, що в процесі історичного розвитку в цих країнах сформувалися і розвивалися три моделі інтегрованої системи рахунків:

- загальна або елементна;
- функціональна;
- розгорнута (елементно-функціональна).

Загальну систему обліку звичайно застосовують підприємства сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства, що виробляють однорідну продукцію. Ця система ґрунтується на періодичному обліку запасів, тобто впродовж звітного періоду на рахунках запасів не відображають їх зміну (відпуск, надходження). Наприкінці звітного періоду проводять інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання і на підставі її результатів балансовим методом визначають витрату (відпуск) відповідних запасів.

Облік витрат підприємства ведуть за елементами, кількість та склад яких визначає саме підприємство. Доходи обліковують

за їх видами: від реалізації продукції (товарів), від інвестицій у цінні папери тощо.

Наприкінці звітнього періоду всі рахунки витрат і доходів закривають шляхом списання їхнього сальдо на рахунок «Прибутки та збитки» (в американській практиці він має назву «Зведений рахунок прибутку»), за даними якого визначають фінансовий результат діяльності підприємства.

У промислових підприємствах поряд з обліком витрат за елементами застосовують «Зведений рахунок виробництва», за даними якого визначають собівартість випущеної продукції. У дебет цього рахунку наприкінці звітнього періоду списують залишки запасів сировини, матеріалів та незавершеного виробництва на початок періоду, а також усі елементи виробничих витрат звітнього періоду. З кредиту «Зведеного рахунку виробництва» спочатку списують залишки сировини, матеріалів та незавершеного виробництва на кінець періоду, визначені інвентаризацією. В результаті сальдо «Зведеного рахунку виробництва» являє собою виробничу собівартість готової продукції і списується в дебет «Зведеного рахунку прибутку».

У дебет «Зведеного рахунку прибутку» списують також залишок готової продукції на початок періоду і дебетове сальдо всіх рахунків елементів невиробничих витрат. За кредитом «Зведеного рахунку прибутку» відображають доходи звітнього періоду та залишок готової продукції на кінець періоду. Після всіх зазначених записів сальдо зведеного рахунку прибутку покаже фінансовий результат звітнього періоду.

В Україні загальну форму обліку можуть використовувати лише суб'єкти малого підприємництва. Такі підприємства ведуть облік витрат лише за елементами, які наприкінці року разом із доходами, відображеними на рахунку класу 7, списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати» (рис. 4.4).

Більшість промислових підприємств США, Великої Британії, Канади та інших країн англосаксонської групи використовують функціональну інтегровану систему обліку, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво. Інтегрована система обліку ґрунтується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, готової продукції та виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів.

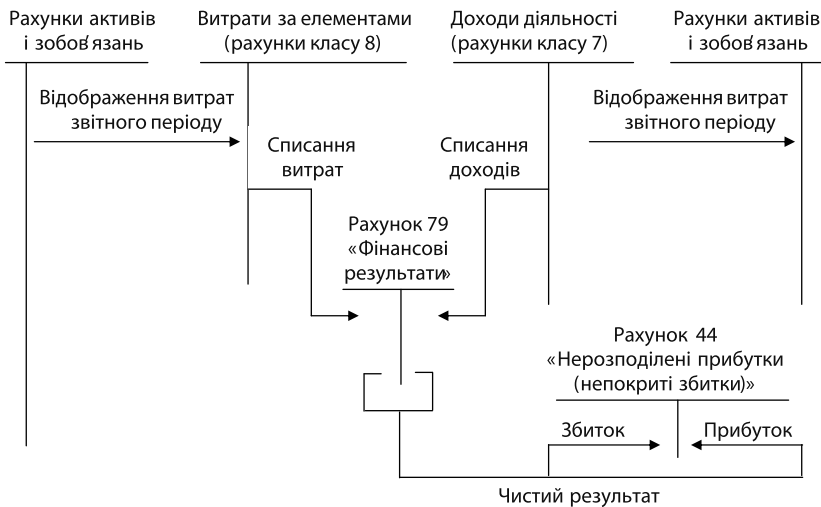


Рис. 4.4. Спрощена система обліку витрат

Більшість промислових підприємств США, Великої Британії, Канади та інших країн англосаксонської групи використовують функціональну інтегровану систему обліку, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво. Інтегрована система обліку ґрунтується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, готової продукції та виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів.

В основу виокремлення рахунків для обліку витрат підприємства в інтегрованій системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовують рахунки «Виробництво», «Виробничі накладні витрати», «Загальні та адміністративні витрати», «Витрати на збут та реалізацію», «Витрати на дослідження та розробки».

На перших двох рахунках відображають витрати, пов'язані з виробництвом продукції.

Прямі виробничі витрати відображають безпосередньо на рахунку «Виробництво», непрямі накопичуються на рахунку «Виробничі накладні витрати», а наприкінці звітного періоду списуються на рахунок «Виробництво» і розподіляються між об'єктами калькулювання.

Витрати підрозділів, які здійснюють невиробничі функції (управління, збут, дослідження тощо), не включають у виробничу собівартість продукції. Ці витрати списують на рахунок фінансових результатів у тому обліковому періоді, в якому вони були здійснені.

Групування даних за статтями витрат, видами продукції та центрами відповідальності здійснюють через відповідну організацію аналітичного обліку в межах рахунків, перелічених вище.

В Україні функціональну інтегровану систему обліку покладено в основу плану рахунків та звітності про фінансові результати. Тому більшість українських підприємств (крім суб'єктів малого підприємництва, що обрали загальну систему обліку) застосовують саме інтегровану систему рахунків.

Розгорнута модель інтегрованої системи рахунків передбачає поєднання елементного та функціонального підходів до групування витрат. В Україні підприємства можуть застосовувати одночасно класи рахунків 8 і 9, що дає змогу системним шляхом отримати інформацію про витрати за елементами, а потім перегрупувати ці витрати за функціями, центрами відповідальності та іншими ознаками (рис. 4.5).

Двоколовий принцип застосовується в планах рахунків майже 80 країн, зокрема й у більшості країн-членів ЄС (Франції, Німеччині, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії).

Автономні або переплетені системи передбачають окреме ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують один з одним. У системі рахунків фінансового обліку відображають витрати за елементами, розрахунки з дебіторами і кредиторами, визначають загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Потім усі дані та документи передають у сектор виробничого обліку, де дані про витрати перегруповують за функціями та центрами відповідальності з використанням додаткової інформації (звітів про витрати праці, роботу машин, матеріальні вимоги, звіти про брак тощо).

На підставі перегрупованих даних у системі рахунків виробничого обліку ведеться облік запасів, здійснюється калькулювання собівартості продукції та визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства.

Взаємозв'язок фінансового та виробничого обліку досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків.

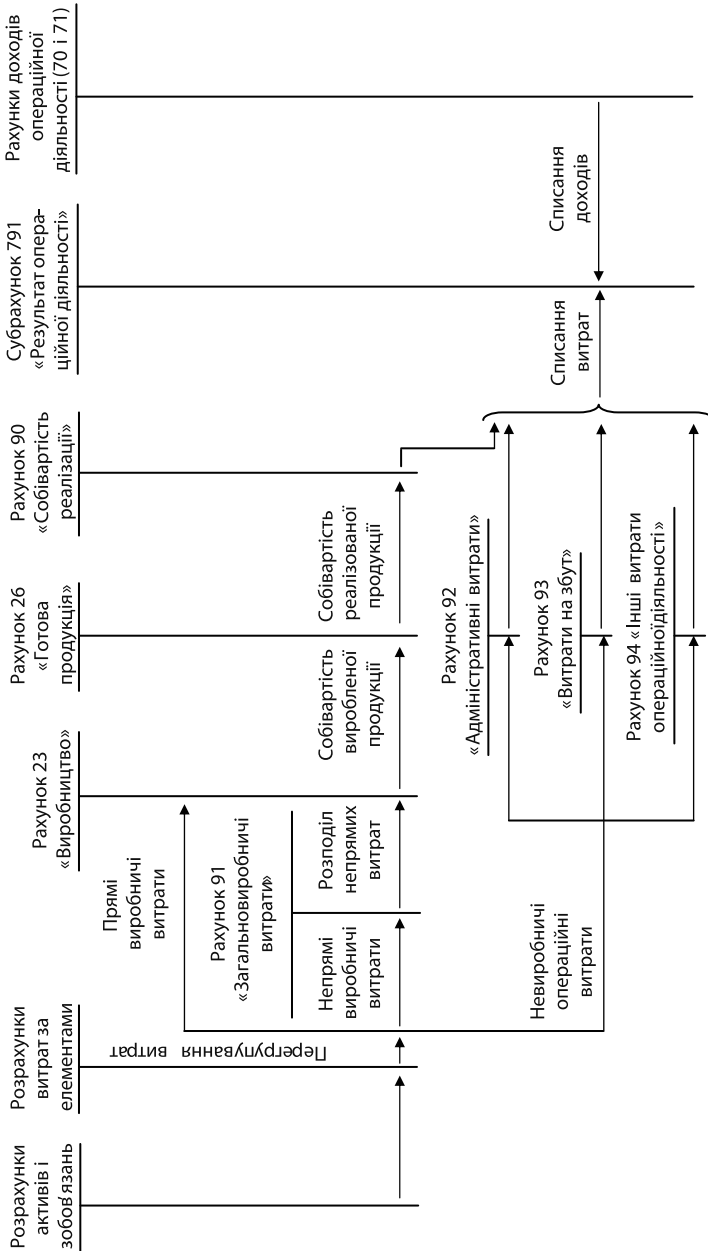


Рис. 4.5. Розгорнута система обліку витрат із використанням класів 8 і 9

У фінансовому обліку використовують «Контрольний рахунок виробничого обліку», а у виробничому обліку – «Контрольний рахунок фінансового обліку». Ці рахунки мають протилежну побудову і «віддзеркалюють» одне одне.

При цьому «Контрольний рахунок виробничого обліку» є позабалансовим рахунком і слугує для відображення даних, переданих у систему виробничого обліку.

Контрольний рахунок фінансового обліку виконує функцію рахунку-екрана й кореспондує з іншими рахунками виробничого обліку.

Схему кореспондування рахунків у системі переплетеного обліку детально розглянуто в роботах зарубіжних [396, 434] та вітчизняних [106, 234] авторів.

При цьому Л.В. Нападовська для ілюстрації автономної системи обліку використовує вітчизняний план рахунків [234, с. 51]. В результаті автор двічі застосовує рахунки класу 8 та рахунки 23, 26 і 79 у фінансовому та управлінському обліку.

Слід зауважити, що виключивши з переплетеної схеми записів контрольні рахунки та виробничий рахунок прибутку і збитків, одержимо розглянуту раніше інтегровану систему. У зв'язку з цим за умов комп'ютеризації переплетена система є лише ускладненим варіантом інтегрованої системи і не дає відчутних переваг. Тому переплетена система обліку не набула значного поширення в країнах англосаксонської групи.

Послідовним прихильником автономних систем рахунків залишається В.Ф. Палій, який вважає, що рахунки управлінського обліку методично і організаційно мають бути відокремлені від інших рахунків бухгалтерського обліку, оскільки на них створюється конфіденційна інформація для внутрішньофірмового управління, а також відображається не лише фактична, а й планово-бюджетна інформація за центрами відповідальності, калькуляційними об'єктами та в інших розрізах [258, с. 53].

Центральне місце в системі управлінського обліку займає калькулювання витрат. І в західній, і вітчизняній літературі існують різні підходи до класифікації систем калькулювання.

Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер і Ш. Датар розглядають поєднання систем повного калькулювання витрат, директ-костінгу і жорсткого директ-костінгу, з одного боку та фактичного, нормативного і стандартного калькулювання – з іншого [339, с. 384].

Спираючись на цей підхід, О.Д. Каверіна поділяє всі методи калькулювання на три рівні залежно від:

- ступеня поглинання постійних витрат – на «абсорпшен-костінг» і «директ-костінг»;
- інформації, покладеної в основу розрахунків – на фактичне, нормальне калькулювання і стандарт-костінг (нормативне калькулювання);
- вибору об'єкта калькулювання – на калькулювання по замовленнях, переділах (процесах) і змішане калькулювання [155, с. 112].

П'єр Мевелек [438] виділяє системи повних витрат, прямих витрат і системи, що базуються на діяльності та процесах (ABC).

Д.Р. Хенсен та інші [326] виділяють дві принципово відмінні системи калькулювання:

- функціонально-орієнтоване калькулювання;
- калькулювання на основі діяльності (ABC).

На відміну від цього Б.Райан [283] вважає метод ABC уточненим варіантом традиційних методів розподілу накладних витрат і зіставляє методи калькуляції витрат на основі видів діяльності (ABC) і руху продукту (PFC).

І. Білоусова [13] розглядає два методи калькулювання: з неповним розподілом витрат (директ-костінг) і з повним розподілом витрат. При цьому до калькулювання з повним розподілом витрат вона відносить позамовний і попроцесний методи калькулювання, калькулювання комплексних виробництв, калькулювання за нормативними витратами, калькулювання за видами діяльності (ABC-метод), функціональне калькулювання собівартості; системи калькулювання кайзен-костінг, особливості калькулювання «точно в строк».

На наш погляд, розглянутим підходам до систем і методів калькулювання притаманні обмеженість, непослідовність і термінологічна плутанина.

По-перше, не слід ототожнювати позамовне, попроцесне і нормативне калькулювання та калькулювання з повним розподілом витрат, оскільки ці методи можуть застосовуватись й в умовах неповного розподілу витрат.

По-друге, об'єктом калькулювання можуть бути не лише замовлення і процеси, а й замовники, підрозділи тощо.

По-третє, метод повного калькулювання витрат (абсорпшен-костінг) стосується лише виробничих витрат, а не повного калькулювання всіх витрат.

Фактичне, нормальне і стандартне калькулювання можна доповнити бюджетним калькулюванням.

По-четверте, метод калькулювання на основі діяльності (ABC) характеризує певний підхід до повного розподілу витрат.

Різноманітність методів калькулювання частково зумовлена різним перекладом одних і тих самих термінів. Наприклад, «activity-based costing» перекладається як калькулювання на основі діяльності [326], операційне калькулювання, калькулювання за видами діяльності [155], функціональне калькулювання [283], а «throughput costing» відповідно як жорсткий директ-костінг [339], калькулювання продуктивності [106], калькулювання витрат на основі руху продукту [283].

З урахуванням цього, актуальним питанням є систематизація методів калькулювання та їх зв'язок з іншими методами управлінського обліку.

Система калькулювання звичайно визначається характером продукції. Найчастіше в спеціальній літературі вирізняють дві системи калькулювання: за окремими замовленнями (контрактами, роботами, партіями) та за постійно повторюваними процесами виробництва.

В обох системах калькулювання собівартість одиниці продукції визначають як частку ділення собівартості всієї продукції на її кількість. Але в разі калькулювання за замовленнями значення знаменника дорівнює одиниці або незначній кількості одиниць, а в разі калькулювання за процесами є значною величиною.

Калькулювання за замовленнями є неперіодичним, оскільки собівартість замовлення визначається після його завершення й може включати витрати різних облікових періодів.

При системі калькулювання за процесами собівартість продукції визначають періодично, як правило, щомісяця.

Проте в практиці нерідко трапляються гібридні системи калькулювання, що поєднують риси калькулювання за замовленнями і калькулювання за процесами. Прикладом гібридної системи калькулювання є система операційного калькулювання.

Операційне калькулювання – це система калькулювання, в якій застосовується облік прямих матеріальних витрат за замовленнями і облік витрат на обробку за процесами.

Таку систему калькулювання зазвичай застосовують у виробництвах, де продукція виробляється партіями, що потребують різних матеріалів, але процес оброблення складається з подібних операцій.

Тому система операційного калькулювання поширена у виробництві ювелірних виробів, одягу, взуття, меблів тощо.

У таких виробництвах прямі матеріальні витрати відносять безпосередньо до відповідної партії (замовлення) виробів (послуг), а прямі витрати на оплату праці та загальновиробничі витрати відносять до відповідних виробничих процесів (підрозділів), а потім розподіляють між відповідними партіями (замовленнями).

У межах кожної із розглянутих систем калькулювання можна здійснювати за повними або за неповними витратами.

Якщо виходити з критерію повноти включення витрат до собівартості продукції, тоді метод калькулювання повних витрат означає включення усіх операційних витрат (виробничих, адміністративних, на збут, дослідження, розробки тощо) до собівартості продукції.

Усі інші методи слід вважати методами калькулювання з неповним розподілом витрат. Такі методи можуть бути побудовані на функціональній основі або на основі поведінки витрат.

Перший підхід означає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат і списання витрат, пов'язаних з іншими функціями, на витрати певного періоду. Саме такий підхід застосовується до побудови звіту про фінансові результати в багатьох країнах і, зокрема, в Україні.

Підхід на основі поведінки витрат означає розподіл витрат на змінні та постійні та калькулювання собівартості продукції, виходячи лише зі змінних виробничих витрат. Цю систему калькулювання в різних країнах і різних джерелах називають по-різному: директ-костінг (direct cost), калькулювання змінних витрат (variable costing), маржинальне калькулювання (marginal costing).

На відміну від традиційного звіту про прибуток, звіт, побудований на основі калькулювання змінних витрат, відображає маржинальний дохід, або кілька показників маржинального доходу (виробничий, загальний тощо), який широко застосовується для аналізу прибутковості й прийняття управлінських рішень.

Зокрема, система калькулювання змінних витрат надає інформацію, необхідну для прийняття поточних рішень щодо оптимізації виробничої програми; ціноутворення; придбання чи вироблення комплектуючих виробів; розширення або скорочення виробництва певної продукції тощо.

В. Мосаковський вважає, що метод директ-костінг, маючи незаперечні переваги порівняно зі стандарт-костінгом та нормативним методом, має значні особливості в застосуванні при різних технологіях виробничих процесів.

Це виявляється в тому, що в окремих виробництвах усі витрати поділяються не на дві групи, як це передбачено системою директ-костінгу, а на три: змінні, які безпосередньо визначаються виходом продукції; умовно-змінні, які залежать від іншого показника, який може впливати на кількість продукції; постійні.

У сільськогосподарських підприємствах до умовно-змінних відносять витрати рослинництва, які визначаються площею посівів, а в тваринництві – кількістю голів худоби [226, с. 32].

З таким висновком не можна погодитись. По-перше, не можна протиставляти директ-костінг і стандарт-костінг, оскільки останній може бути застосований як у межах директ-костінгу, так й в межах системи калькулювання повних витрат. По-друге, неправильно вважати умовно-змінними витрати, які залежать від іншого показника, ніж обсяг діяльності.

Змінними є витрати, які змінюються прямо пропорційно зміні певного чинника. Тому в складних виробництвах для різних витрат можуть бути визначені різні чинники.

Внаслідок цього виникає складна регресійна залежність:

$$Y = a + b_1 x_1 + b_2 x_2 + \dots + b_n x_n,$$

де Y – загальні витрати; b – змінні витрати на одиницю;
 a – постійні витрати; x – чинник витрат.

У практиці застосовуються різні моделі калькулювання змінних витрат.

Проста модель калькулювання передбачає вирахування змінних витрат з доходу від продажу для отримання показника маржинального доходу.

Розвинута модель калькулювання змінних витрат потребує відокремлення прямих постійних витрат сегмента від загальних постійних витрат для оцінювання діяльності сегментів.

Подальшим розвитком калькулювання змінних витрат є калькулювання продуктивності. Метою такої моделі є відображення продуктивного маржинального доходу, що визначається різницею між доходом від продажу та прямими матеріальними витратами.

Надійність обох систем калькулювання залежить від точності розподілу витрат. Калькулювання змінних витрат потребує розподілу змішаних витрат на змінні та постійні.

Головною проблемою віднесення витрат до відповідних об'єктів в умовах калькулювання повних (або повних виробничих) витрат є розподіл непрямих, звичайно накладних витрат.

Калькулювання змінних і повних витрат можуть мати різні модифікації залежно від оцінки статей витрат. Зокрема, в основу оцінки усіх або окремих статей витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), можуть бути покладені фактичні, бюджетні або стандартні витрати (табл. 4.5).

Калькулювання нормальних витрат передбачає застосування заздалегідь визначеної ставки розподілу накладних витрат.

Застосування такої ставки дає змогу визначити собівартість продукції одразу після її виготовлення (не очікуючи кінця місяця, коли буде підраховано загальну суму фактичних накладних витрат) та уникнути коливання собівартості одиниці продукції внаслідок коливання обсягів діяльності.

Застосування окремих ставок розподілу для змінних і постійних накладних витрат уможливає отримання важливої інформації для прийняття управлінських рішень. Оскільки змінні накладні витрати безпосередньо залежать від обсягу діяльності, розподіл їх між одиницями продукції зазвичай здійснюють, виходячи з фактичного обсягу діяльності (фактичного використання потужності).

Вибір бази розподілу постійних накладних витрат є складнішим, оскільки ці витрати не залежать від зміни обсягу діяльності (виробництва) в межах існуючої потужності. Тому вибір очікуваного обсягу діяльності (виробництва) для розрахунку бази розподілу цих витрат може суттєво вплинути на виробничу собівартість одиниці продукції. Базу розподілу постійних накладних витрат можна визначити, виходячи з нормальної, бюджетної (запланованої) або практичної потужності.

Кожна з розглянутих баз розподілу має певні переваги та вади.

Головною перевагою використання нормальної потужності для визначення бази розподілу є забезпечення стабільності середніх витрат упродовж тривалого періоду. Проте недоліком такого підходу є складність реального прогнозу тривалого попиту за умов нестабільної економічної ситуації.

Таблиця 4.5. Методи калькулювання повних виробничих і змінних витрат

Методи калькулювання		Калькулювання фактичних витрат	Калькулювання нормальних витрат	Калькулювання бюджетних витрат	Калькулювання стандартних витрат
Калькулювання повних виробничих витрат	Калькулювання змінних витрат	Прямі виробничі витрати	Фактичні ціни × Фактично витрачені ресурси	Бюджетні ціни × Фактично витрачені ресурси	Стандартні ціни × Нормативна кількість ресурсів на фактичний обсяг
		Змінні виробничі накладні витрати	Фактична ставка розподілу × Фактична база розподілу	Бюджетна ставка розподілу × Фактична база розподілу	Бюджетна ставка розподілу × Стандартна база розподілу для фактичного обсягу
	Постійні виробничі накладні витрати	Фактична ставка розподілу × Фактична база розподілу	Бюджетна ставка розподілу × Фактична база розподілу	Бюджетна ставка розподілу × Стандартна база розподілу для фактичного обсягу	

Разом із тим бюджетна потужність ґрунтується на більш реальних оцінках попиту на наступний рік і забезпечує тісний взаємозв'язок витрат з періодом виникнення їх. З іншого боку, використання бюджетної потужності зумовлює зміну ставки розподілу щороку та викривлення обсягу виробничих витрат під час прийняття рішень.

Застосування практичної потужності дає змогу оцінити міру використання потужності, але призводить до постійного заниження виробничих витрат під час оцінки запасів.

За даними К. Друрі [401], серед британських компаній найпоширенішою базою розподілу є бюджетний обсяг діяльності.

Застосування заздалегідь визначеної ставки для розподілу загальновиробничих витрат в Україні за умов існуючої системи бухгалтерського обліку має суттєві обмеження, що впливають з вимог П(с)БО 16 «Витрати» (табл. 4.6).

Таблиця 4.6. Відмінності у підходах до розподілу загальновиробничих витрат

Витрати	Підходи, передбачені П(с)БО 16 «Витрати»	Підходи, застосовані в системі управлінського обліку
Змінні загальновиробничі витрати	База розподілу визначається, виходячи з фактичної потужності звітного періоду	База розподілу визначається, виходячи з фактичної або бюджетної (планової) потужності
Постійні загальновиробничі витрати	База розподілу визначається, виходячи з нормальної потужності Недорозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції. Зайворозподілені витрати не визначають	Для визначення бази розподілу можна використати: <ul style="list-style-type: none"> ▫ нормальну потужність; ▫ бюджетну потужність; ▫ практичну потужність; Зайворозподілені та недорозподілені постійні загальновиробничі витрати списують на рахунок собівартості реалізованої продукції або розподіляють між незавершеним виробництвом, собівартості готової і реалізованої продукції

Як бачимо, в межах П(с)БО 16 заздалегідь визначену ставку розподілу застосовують лише до постійних загальновиробничих витрат, а базу

розподілу останніх визначають, виходячи з нормальної потужності. При цьому визначають лише недорозподілені витрати, які незалежно від їхньої величини списують на собівартість реалізованої продукції.

Вимога П(с)БО 16 стосується лише фінансового обліку, а підприємства в разі потреби можуть застосовувати інші методи обліку з метою управління.

Отже, в Україні для ведення бухгалтерського обліку й складання зовнішньої фінансової звітності Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачено комбінацію калькулювання фактичних змінних витрат і нормальних постійних витрат.

Калькулювання бюджетних витрат використовують у процесі бюджетного контролю, передусім для визначення впливу цінових чинників.

Калькулювання стандартних витрат спочатку було зорієнтовано на контроль витрат на рівні окремих виробів. Але найефективніше її застосування стало можливим тільки після поєднання обліку відповідності та калькулювання стандартних витрат. Це дало можливість контролювати витрати безпосередньо в місцях їх виникнення та встановлювати відповідальність конкретних посадових осіб за відхилення від стандартів.

На відміну від радянської методики нормативного калькулювання в системі «стандарт-костінг» рідко застосовують повне або часткове документування відхилень від стандартів. Це пояснюється тим, що головний акцент зроблено безпосередньо на контроль стандартів на рівні центрів відповідальності. Перед особами, що відповідають за витрачання ресурсів, стоїть завдання не документувати відхилення, а своєчасно реагувати на них.

Тому відхилення від стандартів звичайно виявляються наприкінці місяця розрахунковим шляхом і відображають у звітах за центрами відповідальності із зазначенням причин виникнення їх. Розрахунок відхилення здійснюють для окремих статей витрат з визначенням чинників, які зумовили ці відхилення.

Поряд з тим, окремі західні компанії застосовують систему обліку стандартних витрат з використанням спеціальних рахунків для відображення відхилень від встановлених стандартів.

В Україні, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», метод нормативних витрат може бути застосований лише для оцінювання вибуття запасів. По суті це означає можливість застосування першого з наведених варіантів із списан-

ням суми відхилень від нормативних витрат на рахунок готової продукції в кінці звітної періоду. При цьому рахунки відхилень від нормативних витрат практично втрачають сенс.

Окремі вітчизняні автори [194, 235] вважають, що стандарт-костінг принципово відрізняється від вітчизняного нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції зокрема: нормативний метод розрахований на обчислення повної собівартості, а стандарт-костінг виробничої і тільки в частині змінних витрат; обидва методи мають різну методичку відображення в обліку відхилень – за нормативного методу відхилення відносяться на собівартість, за стандарт-костінгу – на результати діяльності; обидва методи мають різний підхід до встановлення норм або стандартів – за нормативного методу підхід до встановлення норм більш жорсткий, регламентований галузевими нормативними документами [235, с. 172].

Виходячи з цього, Л. Ловінська дійшла висновку, що стандарт-костінг як метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції може використовуватися лише в управлінському обліку. На відміну від нього нормативний метод, який передбачає доведення в кінці звітної періоду нормативної собівартості до фактичної, придатний для оцінювання активів з метою їх визнання в бухгалтерському обліку та відображення у фінансовій звітності [194, с. 110].

Такий висновок необґрунтований, оскільки в США, Великій Британії та інших країнах стандарт-костінг використовується не лише в управлінському обліку, а й для оцінювання запасів у фінансовій звітності.

Крім того, дослідження Ю. Литвина і В. Олейника, свідчать, що не треба шукати відмінностей там, де їх не було і немає, оскільки нинішній нормативний метод витрат – це не що інше, як привезений професором М. Жебраком у 30-ті роки з США «стандарт-костінг» [192, с. 131].

Розроблена на початку ХХ ст. система калькулювання стандартних витрат дещо втратила свою актуальність за умов сучасного виробництва. Основним недоліком калькулювання стандартних витрат вважається його орієнтація на певний рівень витрат, а не постійне вдосконалення усіх складових діяльності.

Тому сучасні моделі калькулювання стандартних витрат узгоджені з філософією «якраз вчасно» та постійного вдосконалення

діяльності. Прикладами таких моделей є калькулювання методом зворотного потоку і калькулювання з метою постійного вдосконалення.

Калькулювання за принципом зворотного потоку – це спрощена система калькулювання стандартних витрат, яка передбачає виключення чи об'єднання окремих рахунків запасів та здійснення бухгалтерських записів і калькулювання собівартості тільки після певної події (у стартовій точці).

Така система калькулювання фокусує увагу на результаті діяльності (випуск або реалізація продукції), а вже потім працює в зворотному напрямі для віднесення витрат до реалізованої продукції та запасів. Це означає, що калькулювання продукції відкладається до моменту завершення її виробництва або реалізації.

Існують різні варіанти такого калькулювання (табл. 4.7).

Таблиця 4.7. Варіанти калькулювання за принципом зворотного потоку

Варіант	Стартова точка			Рахунки, які виключаються
	Придбання матеріалів	Завершення виробництва продукції	Реалізація продукції	
1	X	X		«Незавершене виробництво»
2		X		«Матеріали» «Незавершене виробництво»
3	X		X	«Незавершене виробництво» «Готова продукція»

Розглянемо варіанти із застосуванням плану рахунків, що діє в Україні. Припустимо, що підприємство здійснило такі операції в звітному періоді:

1. Придбана сировина на суму 408 000 грн.
2. Фактичні витрати на обробку 18 000 одиниць продукції становили 300 000 грн.
3. Використані матеріали для виробництва продукції на суму 360 000 грн.
4. Виготовлено 18 000 одиниць продукції, які передані на склад готової продукції.

5. Реалізовано 16 000 одиниць продукції за ціною 50 грн. за одиницю.

Варіант 1

При цьому варіанті наведені вище операції відобразатимуться такими записами.

1. Придбані матеріали:

Дебет рах. 20 «Виробничі запаси» 400 000

Кредит рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 408 000

2. Фактичні витрати на обробку:

Дебет рах. 91 «Загальновиробничі витрати» 300 000

Кредит рах. 66 «Розрахунки з оплати праці та інші» 300 000

3. Використані матеріали для виробництва продукції:

Немає запису

4. Виготовлена продукція:

Дебет рах. 26 «Готова продукція» 660 000

Кредит рах. 20 «Виробничі запаси» 360 000

Кредит рах. 91 «Загальновиробничі витрати» 300 000

5. Реалізована продукція:

Дебет рах. 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 800 000

Кредит рах. 70 «Доходи від реалізації» 800 000

одночасно

Дебет рах. 90 «Собівартість реалізації» 660 000

Кредит рах. 26 «Готова продукція» 660 000

Розглянутий варіант передбачає дві стартові точки для записів у бухгалтерському обліку та є найпоширенішим у практиці.

Варіант 2

Особливістю цього варіанта є наявність лише однієї стартової точки, тому бухгалтерські записи починають вести тільки після випуску готової продукції.

1. Придбані матеріали:

Немає запису

2. Фактичні витрати на обробку:

Немає запису

3. Використані матеріали для виробництва продукції:

Немає запису

4. Виготовлена продукція:	
Дебет рах. 26 «Готова продукція»	660 000
Кредит рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	360 000
Кредит рах. 91 «Загальновиробничі витрати»	800 000
5. Реалізована продукція:	
Дебет рах. 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	800 000
Кредит рах. 70 «Доходи від реалізації»	800 000
одночасно	
Дебет рах. 90 «Собівартість реалізації»	660 000
Кредит рах. 26 «Готова продукція»	660 000

Варіант 3

На відміну від першого варіанта, в цьому випадку другою стартовою точкою є не випуск продукції, а її реалізація. Тому рахунок «Готова продукція» не застосовується, а витрати на виробництво списують у момент реалізації продукції.

1. Придбані матеріали:	
Дебет рах. 20 «Виробничі запаси»	400 000
Кредит рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	408 000
2. Фактичні витрати на обробку:	
Дебет рах. 91 «Загальновиробничі витрати»	300 000
Кредит рах. 66 «Розрахунки з оплати праці та інші»	300 000
3. Використані матеріали для виробництва продукції:	
Немає запису	
4. Виготовлена продукція:	
Немає запису	
5. Реалізована продукція:	
Дебет рах. 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	800 000
Кредит рах. 70 «Доходи від реалізації»	800 000
Дебет рах. 90 «Собівартість реалізації»	660 000
Кредит рах. 20 «Виробничі запаси»	360 000
Кредит рах. 91 «Загальновиробничі витрати»	300 000

Для практичного впровадження калькулювання за принципом зворотного потоку необхідні певні передумови, зокрема:

- використання системи «якраз вчасно»;
- короткий час забезпечення;

- незначні запаси впродовж періоду;
- несуттєве перероблення запасів;
- безперервний огляд витрат і перегляд стандартів у разі потреби.

Використовуючи систему калькулювання за принципом зворотного потоку, слід пам'ятати, що ця система не призначена для оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності та прийняття управлінських рішень. Тому спрощення калькулювання може бути лише наслідком адекватної системи управління.

В Україні застосовувати таку систему обліку в сучасних умовах неможливо, через уніфікований план рахунків, який не передбачає можливості довільно застосовувати синтетичні рахунки.

Калькулювання для безперервного вдосконалення (kaizen costing) – процес зниження витрат упродовж виробничої стадії життєвого циклу продукції шляхом безупинного пошуку поліпшення.

Ключова ідея такого підходу полягає в тому, що удосконалення є метою й відповідальністю кожного працівника щодня, весь час і завдяки невеличким, але безперервним зусиллям кожного можна досягти значного зниження витрат.

Калькулювання для безперервного вдосконалення дозволяє уникнути тих недоліків, які притаманні традиційному «стандарт-костінгу» та піддані критиці японськими фахівцями [415].

Причиною є те, що метою традиційного аналізу відхилень був контроль витрат. У сучасних умовах, спостерігається тенденція переходу від концепції контролю за дотриманням норм до концепції зниження витрат шляхом безперервного вдосконалення всіх сфер діяльності. Таку концепцію започаткували японські підприємства, внаслідок чого вона отримала назву «кайзен-костінг» (kaizen – в перекладі з японської означає «безперервне вдосконалення»).

Порівняльна характеристика традиційного калькулювання нормативних витрат (стандарт-костінг) і калькулювання на основі безперервного вдосконалення («кайзен-костінг») наведено в табл. 4.8.

Подальшим розвитком системи калькулювання повних витрат є калькулювання на основі діяльності та калькулювання життєвого циклу.

Традиційні методи калькулювання собівартості продукції були розроблені на початку минулого століття за умов типового фабричного виробництва, яке мало такі характеристики:

Таблиця 4.8. Порівняння калькулювання стандартних витрат і калькулювання для безперервного вдосконалення

	Традиційне калькулювання стандартних (нормативних) витрат	Калькулювання для безперервного вдосконалення
Концепція	Концепція системи контролю витрат	Концепція системи контролю витрат
	Припускає поточні виробничі умови	Припускає постійні вдосконалення у виробництві
	Дотримання норм витрат Норми встановлюються на рік або півроку	Досягнення цільового зниження витрат Цільове зниження витрат встановлюється та впроваджується щомісяця
Методика	Аналіз відхилень включає нормативні та фактичні витрати	Аналіз відхилень включає суму цільового зниження витрат та суму фактичного зниження витрат
	Дослідження та реакція, коли норми не дотримуються	Дослідження та реакція, коли не досягнута сума цільового зниження витрат

- значну частку прямих витрат (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці тощо);
- відносно невелику кількість допоміжних функцій (планування, закупівля, фінансовий менеджмент, контроль якості тощо);
- низький рівень автоматизації;
- масове або серійне виробництво стандартної продукції;
- повільні зміни у продукції та методах виробництва.

За цих умов собівартість продукції традиційно визначали додаванням до прямих витрат пропорційної частини накладних витрат. Накладні витрати розподіляли між виробами на основі одної бази розподілу, пов'язаної з обсягом виробництва (години праці робітників, машино-години тощо).

Утім, наприкінці ХХ ст. сталися суттєві зміни в організації й технології виробництва. Розвиток техніки, використання роботів, упровадження гнучких технологій на основі комп'ютерів зумовили зміну структури витрат. У багатьох сучасних виробництвах прямі витрати праці становлять лише 5–15% у собівартості продукції. Водночас зростання рівня автоматизації й ускладнення виробництва спричинили істотне зростання частки накладних витрат. При цьому значна

частина накладних витрат не пов'язана з обсягом виробництва, а залежить від його складності.

За таких умов розподіл накладних витрат пропорційно одній базі, пов'язаній з обсягом виробництва, призводить до викривлення собівартості продукції, зокрема має місце тенденція завищення собівартості відносно нескладних виробів, що випускаються в значній кількості, та зниження собівартості складніших виробів, що випускаються невеликими партіями.

Потреба у більш реалістичних підходах до розподілу накладних витрат була зумовлена також посиленням конкуренції на світовому ринку, що обмежило зростання прибутку внаслідок підвищення цін.

Загроза зниження прибутку і втрати впливу на традиційних ринках збуту змусила керівництво багатьох компаній переглянути принципи управління витратами, щоб скоротити час виробництва, поліпшити якість продукції й зменшити непродуктивні витрати.

При цьому з'ясувалося, що традиційні методи калькулювання мають певні вади, які обмежують їх застосування за сучасних умов.

Наприклад, традиційне калькулювання змінних витрат передбачає, що всі постійні витрати є періодичними і мають оплачуватися незалежно від методу їх розподілу.

Проте, як свідчить практика, не всі постійні витрати відшкодовуються за короткий час, тому для тривалого прогнозування прибутковості та прийняття стратегічних рішень доцільно використовувати повну собівартість продукції.

Необхідність усунення вказаних обмежень та посилення контролю за витратами на всіх стадіях життєвого циклу зумовили виникнення калькулювання на основі діяльності, а пізніше — управління на цій основі.

Калькулювання на основі діяльності (Activity-Based Costing) – система калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності (процесами, операціями), а потім розподіл їх між видами продукції (робіт, послуг), виходячи з потреби останніх у відповідних видах діяльності. Ідеї, покладені в основу такого підходу, висловлювалися давно. Вперше такий підхід було запроваджено в США на початку 60-х років XX ст., але сфера його застосування обмежувалася витратами на збут товарів. Поширенню цього методу сприяли публікації, авторами яких були професори Гарвардського університету Р. Купер і Р. Каплан, які системно опи-

сали й обґрунтували систему калькулювання на основі діяльності в сучасному її вигляді [392].

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом «продукція споживає ресурси», калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція споживає діяльність (виробничі процеси, операції), а діяльність споживає певні ресурси.

При цьому накладні витрати, що традиційно вважалися постійними, розглядають як довготермінові змінні витрати, зміна яких пов'язана зі зміною відповідних чинників, відмінних від обсягу виробництва (табл. 4.9).

У більшості підприємств лише незначну частину виробничих накладних витрат можна визначити як короткотермінові змінні витрати. Прикладом таких витрат є енергія на технологічні цілі. Для розподілу таких витрат можна застосовувати бази, пов'язані з обсягом, зокрема машино-години.

Таблиця 4.9. Відмінності в підходах до класифікації накладних витрат за умов калькулювання на основі діяльності

Традиційний підхід	Калькулювання на основі діяльності
Змінні витрати	Короткотермінові змінні витрати (пов'язані з обсягом)
Постійні витрати	Довготермінові змінні витрати (не пов'язані з обсягом)
	Довготермінові постійні витрати

Переважну частину накладних витрат становлять довготермінові змінні витрати, які не змінюються при зміні обсягу діяльності, але змінюються (хоча й поступово) під впливом інших чинників.

Прикладом таких витрат є витрати на зберігання матеріалів, переналадження устаткування, планування виробничого процесу тощо.

Такі витрати можуть змінюватися внаслідок змін у номенклатурі продукції та складності виробництва.

Тому для розподілу довгострокових змінних витрат слід обирати відповідні бази розподілу залежно від чинника таких витрат.

Довготермінові постійні витрати не змінюються впродовж тривалого періоду ані під впливом обсягу, ані під впливом інших чинників. Прикладом таких витрат є платня виконавчому директору. Частка таких витрат зазвичай дуже мала.

Установлення зв'язку між витратами та їх чинниками дає змогу об'єднати всі накладні витрати в однорідні групи — пули.

Дослідження та практика [127, 316, 393] свідчать, що калькулювання на основі діяльності дає змогу отримати точнішу інформацію про витрати, необхідну для прийняття як поточних, так і стратегічних рішень.

Тому нерідко вважають, що цей метод «...дійсно бездоганий як спосіб справедливого визначення повної собівартості товару» [290, с. 12].

Поряд із тим, калькулювання на основі діяльності має не лише переваги, а й певні обмеження, зокрема щодо ціноутворення та прибутковості замовників. Зокрема, виокремлення значної кількості пулів накладних витрат збільшує обсяг робіт, пов'язаних з калькулюванням собівартості продукції.

З цього приводу Д. Дойл, зазначає, що однією з проблем практичного застосування ABC, яка трапляється найчастіше, є проблема витрат праці для збору даних. Ці витрати можуть бути надмірними для організацій зі складною послідовністю численних операцій, за участі різних підрозділів [324, с. 131].

Крім того, для окремих статей накладних витрат важко однозначно визначити фактор витрат. Тому певна частина виробничих накладних витрат (утримання приміщень, управління виробництвом тощо) все рівно будуть розподілені на основі бази розподілу, пов'язаної з обсягом виробництва.

Нарешті, застосування калькулювання на основі діяльності не є актуальним для підприємств, що виробляють однорідну продукцію і не мають високотехнологічної структури виробництва.

Калькулювання життєвого циклу виробу (Life-Cycle Costing) означає вимірювання й накопичення всіх фактичних витрат, пов'язаних із певним виробом упродовж його життєвого циклу.

Концепція калькулювання життєвого циклу була розроблена департаментом оборони США в 60-х роках XX ст. для оцінювання ефективності урядового procurement.

Проте її широке застосування розпочалося в 1990-х роках. Традиційний управлінський облік акцентував увагу на калькулюванні виробничої собівартості продукції. Поряд із тим витрати на розроблення виробу та його просування нерідко становлять значну величину, що може перевищувати витрати на виробництво. Тому калькулювання життєвого циклу передбачає узагальнення витрат

усіх стадій життєвого циклу виробу для визначення його повної собівартості. У цьому випадку витрати, які традиційна система обліку розглядає як витрати періоду (витрати на дослідження, навчання, збут тощо), враховують при визначенні середньої собівартості виробу.

Калькулювання життєвого циклу означає динамічний погляд на витрати, що змінюються мірою переходу виробу з однієї стадії життєвого циклу до іншої. Зрештою калькулювання собівартості вже не є лише функцією бухгалтерії, яка визначає виробничу собівартість продукції. За умов калькулювання життєвого циклу однакову міру відповідальності мають інші функціональні підрозділи, зокрема, відділи маркетингу, збуту, постачання, конструювання тощо.

Відмінності калькулювання життєвого циклу від традиційної системи калькулювання узагальнено в табл. 4.10.

Таблиця 4.10. Основні відмінності калькулювання життєвого циклу від традиційного калькулювання

	Традиційне калькулювання	Калькулювання життєвого циклу
Відповідальність	Функція обліку	Функція організації загалом
Поведінка витрат	Статичні витрати	Динамічні витрати
Стадія життєвого циклу	Виробництво	Усі стадії
Трагування витрат	Витрати звітного періоду	Середні витрати

Калькулювання життєвого циклу дає змогу складати звітність щодо життєвого циклу виробу й здійснювати його стратегічний аналіз.

О.Д. Каверіна [155] розглядає калькулювання на основі діяльності та калькулювання життєвого циклу виключно як складові стратегічного управлінського обліку.

З таким твердженням не можна погодитись, оскільки згадані методи калькулювання можуть бути використані для прийняття рішень як стратегічного, так і тактичного характеру. Це підтверджують дослідження Р. Каплана і Р. Купера, які розрізняють операційне управління на основі калькулювання діяльності, що має забезпечити більш ефективне здійснення управління на основі калькулювання діяльності, метою якого є вибір видів діяльності, які слід здійснювати [393, с. 4].

Д. Доїл відмічає тенденцію зростання важливості «прогнозної» системи обліку витрат, оскільки «ретроспективні» системи бухгалтерського обліку визначають структуру витрат вже після того, як проектування, випробування та виробничі процеси завершені. На цьому етапі вже пізно щось робити, за виключенням розподілу витрат [324, с.186].

Як приклад «прогнозної» системи обліку витрат Д. Доїл наводить цільове калькулювання (target costing), яке передбачає визначення граничної собівартості майбутнього виробу, виходячи з його ринкової ціни.

Слід відзначити, що прогнозне калькулювання широко використовується в процесі прийняття управлінських рішень.

Складовою прийняття рішення є аналіз витрат і вигод, який передбачає визначення та обчислення релевантних витрат і вигод для кожної з альтернатив [5]. При цьому під релевантними витратами і вигодами розуміють [7] майбутні грошові потоки, які неоднакові для альтернативних рішень.

Отже, релевантне калькулювання ґрунтується на касовому методі обліку, що застосовується перспективно.

Важливою рисою релевантного калькулювання є включення до складу витрат не лише реальних грошових видатків, які знайдуть відображення в бухгалтерського обліку, а й альтернативних витрат, які характеризують максимальну вигоду, що втрачається внаслідок відмови від певних альтернатив.

Концепції альтернативних витрат значну увагу приділено в працях Б. Райана [283] та Дж. Ціммермана [473]. Запропонований Б.Райаном алгоритм прийняття рішення для альтернативних витрат [283, с. 128] дозволяє, зокрема, визначити релевантну оцінку прямих матеріальних витрат на виконання замовлення (рис. 4.6).

Оцінювання прямих витрат на оплату праці залежить від категорії працівників та ступеня зайнятості їх. Тому витрати на оплату праці кваліфікованих працівників у разі їх неповного завантаження не є релевантними для виконання контракту. У разі повного завантаження кваліфікованих працівників витрати на оплату їхньої праці оцінюють, виходячи з вартості альтернативного використання їх. Що стосується тимчасових працівників, то їхня зарплата є дійсними релевантними витратами, оскільки вони будуть залучені для виконання контракту. В узагальненому вигляді підхід до оцінювання витрат на оплату праці наведено на рис. 4.7.

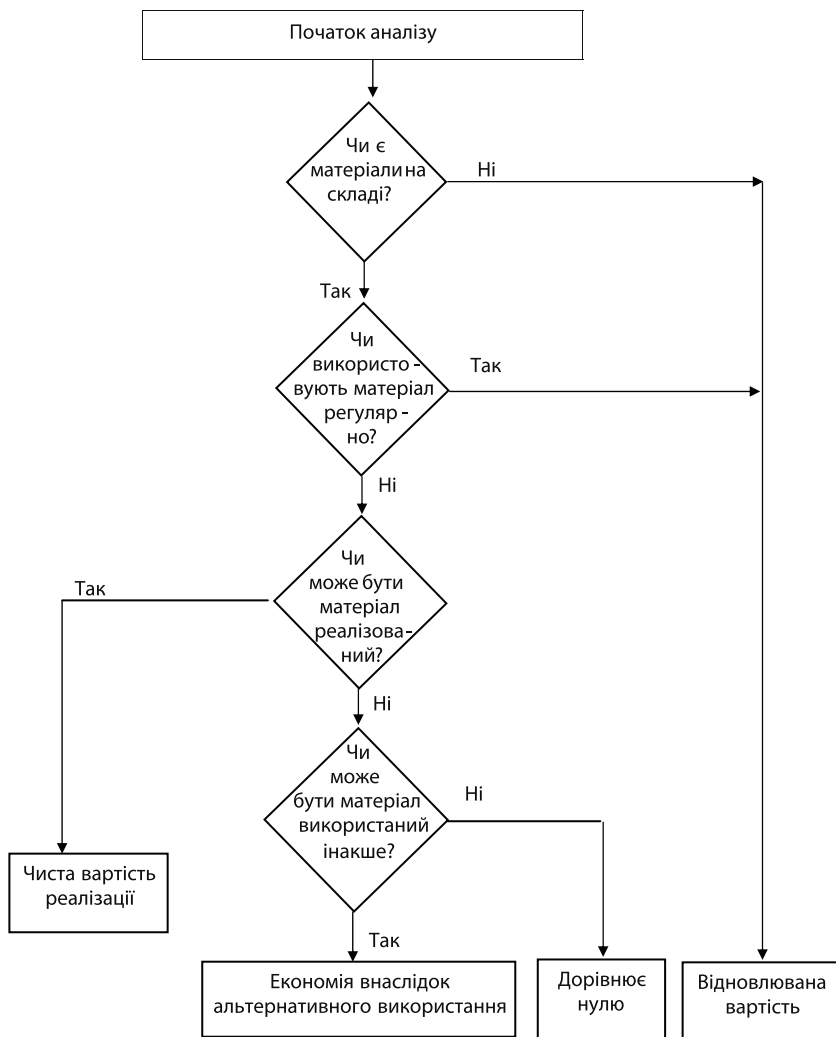


Рис. 4.6. Алгоритм визначення релевантної оцінки матеріалів для виконання замовлення

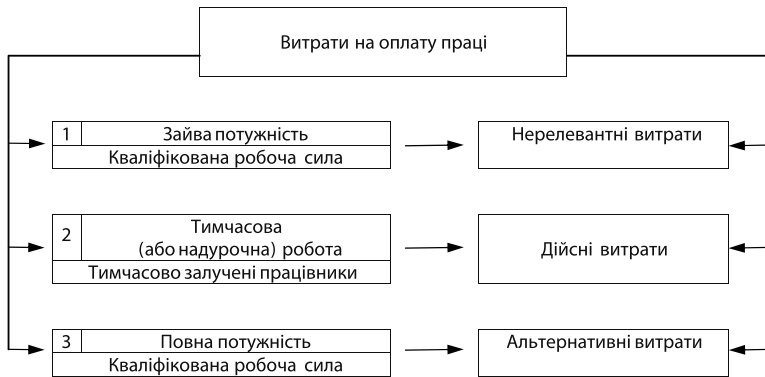


Рис. 4.7. Визначення релевантності витрат на оплату праці

Релевантні витрати і доходи становлять кількісний елемент релевантної інформації. Але в процесі підготовки рішення слід брати до уваги також якісні фактори.

Вибір серед кількох варіантів оптимального рішення здійснюють на підставі диференціального аналізу релевантної інформації.

Диференціальний аналіз передбачає визначення й зіставлення диференціальних витрат і доходів для прийняття управлінських рішень.

Такий аналіз дає змогу зосередитися суто на релевантних даних, оскільки лише диференціальні витрати і доходи є релевантними.

Зіставивши диференціальні витрати і доходи можна визначити диференціальний прибуток (або збиток), який значною мірою характеризує економічну вигоду того чи іншого рішення.

Зазвичай диференціальний аналіз охоплює лише додаткові грошові потоки, тобто грошові надходження та грошові видатки. Це зумовлено тим, що лише реальні кошти можуть бути витрачені в процесі поточної діяльності або з метою інвестування.

Застосовуючи диференціальний аналіз, слід пам'ятати, що для різних типів рішень масив релевантної інформації може бути різним. Треба також враховувати не тільки короткострокові вигоди, а й довгострокові наслідки рішень.

Водночас у більшості видань з управлінського обліку наведено лише ілюстрації такого аналізу, але не узагальнено масив релевантної інформації та методи оцінювання.

Дослідження типових управлінських рішень дозволило отримати наступну інформацію (Додаток 12).

Результати анкетування [79] свідчать, що найбільш актуальними для вітчизняних підприємств є маркетингові рішення (нові види продукції, ціноутворення), розширення існуючих чи розвиток нових напрямів діяльності та оптимізаційні рішення (політика відносно закупок запасів, управління прибутковістю продуктів (підрозділів).

Виходячи з цього, дані Додатка 11 можуть бути використані для калькулювання релевантних грошових потоків для підготовки проєктів зазначених управлінських рішень.

Важливим завданням управлінського обліку є формування внутрішньої звітності, яка задовольняє потреби менеджменту конкретного підприємства.

У науковій літературі цьому питанню не приділяється достатньо уваги. У зв'язку з цим М.С. Пушкар цілком справедливо зазначає, що проблема внутрішньої звітності найменше досліджена в системі менеджменту, оскільки на практиці основна увага звертається на підсистему фінансового обліку, який регламентується державою, а інші підсистеми обліку (управлінський облік і контролінг) не регламентуються і їм не надається достатньої уваги [280, с. 320].

На наш погляд, обмеженість досліджень внутрішньої звітності обумовлена двома чинниками.

По-перше, відсутністю інформації про системи внутрішньої звітності підприємств (внаслідок комерційної таємниці), які мають розвинуту систему управлінського обліку.

По-друге, підпорядкованістю внутрішньої звітності інформаційній структурі фінансового обліку в умовах нерозвинутої системи управлінського обліку.

Деякі автори ототожнюють планові документи та управлінські звіти. Наприклад, В.Б. Івашкевич вважає, що основними формами управлінської звітності, що використовується в процесі бюджетування, є: план прибутків і збитків; бюджет руху грошових коштів; проєкт балансового звіту; план податкових платежів [151].

Слід зазначити, що використання в процесі бюджетування форматів фінансових звітів не означає, що плани стають звітами, а свідчать про можливість і важливість не лише ретроспективного, а й перспективного застосування методів балансового узагальнення та фінансової звітності.

Зокрема, прогнозний баланс дає можливість здійснювати контроль щодо складання бюджетів, оскільки наявність рівняння підсумків активу і пасиву в прогнозному балансі свідчить про узгодженість усіх інших операційних і фінансових бюджетів.

Отже, з одного боку, фінансова звітність визначає формати планових документів, а з іншого – формати бюджетів визначають структуру внутрішньої звітності.

Ч. Хорнгрен та інші [339] виокремлюють два види внутрішньої звітності: періодичну (рутинну) та нерегулярну (спеціальну).

Перша забезпечує інформаційні рішення, які приймаються з певним ступенем регулярності (щоденні звіти про валовий прибуток, щотижневі звіти про витрати тощо), а друга формує інформацію для забезпечення рішень в ситуаціях, які виникають неперіодично або є прецедентними.

У вітчизняній практиці [79] основну увагу приділяють періодичним (регулярним) звітам за сегментами діяльності та центрами відповідальності. Це впливає з основних цілей облікової системи, яка має допомагати менеджеру:

- а) керувати процесами, за які він несе відповідальність;
- б) координувати ці процеси по організації в цілому [339, с. 26].

При цьому внутрішня звітність традиційно залежить від рівня управління і сфери відповідальності. Чим вищий рівень управління, тим більш узагальнені показники (продажу, прибутку, прибутковості капіталу, економічна додана вартість тощо). Чим нижчий рівень управління, тим вони більше деталізовані.

У системі управління вищий керівник має контролювати й оцінювати роботу менеджерів нижчого рівня, а вони, повинні здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності.

Для здійснення такого контролю та забезпечення підзвітності менеджерів необхідна відповідна система обліку, яка б забезпечувала збирання, оброблення і передавання інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності. Такою системою обліку є облік за центрами відповідальності.

Створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання;

- аналіз причин відхилень та оцінювання діяльності центру.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів.

У зв'язку з цим першим кроком організації такого обліку є виділення відповідних центрів з метою закріплення відповідальності. При цьому не слід обмежувати центри відповідальності лише центрами витрат, як це розглядає М.С. Пушкар [280].

Центр відповідальності – це сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює.

Тому для виділення центрів відповідальності насамперед беруть до уваги організаційну й технологічну структуру підприємства, посадові інструкції, які встановлюють права і обов'язки конкретних працівників.

Виходячи з відмінностей у характері відповідальності менеджерів, у спеціальній літературі звичайно виокремлюють чотири типи центрів відповідальності:

- центри витрат;
- центри доходу;
- центри прибутку;
- центри інвестицій.

Розглянувши класифікацію центрів відповідальності можна доповнити детальнішою класифікацією окремих центрів з урахуванням специфіки діяльності підприємства та потреб управління.

Визначаючи відповідальність керівника, слід зважати не лише на характер, а й на масштаби його відповідальності.

Якщо відповідальність керівника цеху обмежується витратами цього цеху, то директор з виробництва відповідає за витрати всіх цехів і за загальновиробничі витрати.

Разом з тим, якщо директор з виробництва відповідає тільки за витрати на виробництво продукції, то директор з маркетингу, поряд із витратами на збут, відповідає ще й за дохід від продажу продукції.

Різний характер і масштаби центрів відповідальності визначають різний підхід до оцінювання їхньої діяльності.

Загальний підхід до вибору показників оцінювання діяльності центрів передбачає дотримання таких критеріїв:

- 1) взаємозв'язок із цілями компанії;
- 2) баланс короткотермінових та довготермінових цілей;

- 3) відображення ключової діяльності керівництва;
- 4) відображення результатів діяльності працівників;
- 5) зрозумілість для працівників;
- 6) можливість використання для оцінювання й заохочення працівників;
- 7) об'єктивність і відносна простота розрахунку;
- 8) послідовність і регулярність використання.

При цьому для оцінювання діяльності центрів відповідальності недостатньо лише показників, що містяться в бюджетах.

Бюджет відображає тільки внутрішні фінансові показники, виконання яких є об'єктом бухгалтерського обліку. Натомість менеджера цікавлять ще й нефінансові показники діяльності.

Нефінансові показники – показники діяльності, виражені не в грошовому вимірнику.

Прикладом таких показників є використання робочого часу, плінність кадрів, кількість реклаमाцій, отриманих від замовників, кількість нових клієнтів тощо.

Використання нефінансових показників дає змогу здійснювати комплексне оцінювання діяльності, ґрунтоване на врахуванні кількісних та якісних чинників.

Для комплексного оцінювання діяльності центрів відповідальності пропонується використовувати, зокрема, показники наведені в табл. 4.11.

Підґрунтям організації обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням бюджету.

В основу визначення відповідальності покладено принцип контрольованості, згідно з яким керівник центру несе відповідальність лише за ті витрати, доходи й інвестиції, які контролюються персоналом цього центру.

Застосування цього принципу для визначення центрів витрат означає поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані.

Бюджет центру відповідальності традиційно включає лише ті витрати й доходи, що контролюються керівником цього центру.

Для забезпечення поточного контролю за виконанням бюджетів важливе значення має облік за центрами відповідальності.

Облік витрат і доходів за центрами відповідальності вимагає систематизації та кодування витрат і доходів за кожним центром відповідальності.

Таблиця 4.11. Склад показників оцінювання діяльності центрів відповідальності

Центр відповідальності	Якісні характеристики	Кількісні показники	
		Нефінансові	Фінансові
Фінансовий директор	Відсутність заборгованості з виплати зарплати та своєчасність подання зовнішньої звітності з обов'язкових платежів	Співвідношення власного та позикового капіталу, рівень ліквідності	Зниження простроченої дебіторської заборгованості порівняно з попереднім періодом
Директор з маркетингу	Зростання довіри до продукції з боку споживачів, поява нових споживчих якостей у продуктів	Обсяг продажу, час доставки, кількість нових замовників, кількість нових торгових марок	Зростання доходу порівняно з попереднім періодом, частка ринку, дохід на 1 грн витрат на рекламу
Виробничий директор	Зростання рівня автоматизації виробництва, поліпшення оперативного контролю	Відсоток браку, продуктивність праці, тривалість обробки, обсяг виробництва	Зниження витрат на виробництво порівняно з попереднім періодом, відхилення від норм (стандартів) витрат
Генеральний директор	Задоволення потреб споживачів, лідерство продукту, відносини працівників	Кількість нових соціальних програм, зниження відсотка шкідливих відходів	Зростання ринкової ціни акції, прибутковість інвестицій, зростання чистого прибутку, зростання чистих грошових надходжень

Зокрема, код витрат виробничого підприємства може мати таку структуру, показану на рис. 4.8:

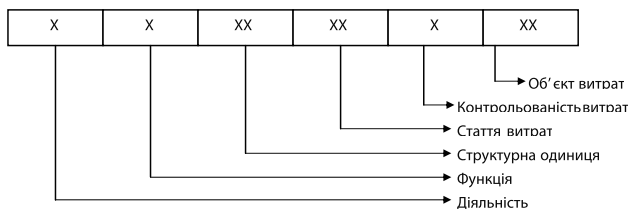


Рис. 4.8. Типова структура коду витрат

Ознака діяльності означає: операційну діяльність; інвестиційну діяльність; фінансову діяльність.

Код функцій може означати: виробництво, збут, адміністративну діяльність тощо.

Коди структурних одиниць зазвичай будують з огляду на організаційну структуру підприємства.

Коди статей витрат визначають на підставі переліку статей калькуляції та бюджетних статей. Код контрольованості витрат визначає міру відповідальності керівника. Нарешті, код об'єкта витрат визначається кодом виробу, замовлення тощо.

Система кодів має важливе значення для організації ефективної автоматизованої інформаційної системи.

Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюється в звіті центру відповідальності, що містить показники діяльності, контрольовані персоналом відповідного центру.

Більшість інформації, наведеної в такому звіті, виражена в грошовому вимірнику, але до звіту також можуть включати негрошові (нефінансові) показники.

Звіт центру відповідальності використовує керівник самого центру для планування, контролю та прийняття управлінських рішень. Вище керівництво на підставі даних такого звіту оцінює діяльність кожного підрозділу та його керівника.

При цьому конче важливо розрізнити результати діяльності керівника (management performance) та економічні результати діяльності (economic performance).

Результати діяльності керівника характеризують його здатність забезпечувати повсякденне ефективне управління діяльністю, що перебуває під його контролем.

Економічні результати діяльності характеризують успішність діяльності підрозділу як економічної одиниці.

Для оцінювання діяльності керівника та діяльності підрозділу нерідко застосовують різні показники, які враховують відмінності в цілях оцінювання.

Наприклад, керівник магазину може досягти максимально можливого результату за існуючих умов, але керівництво компанії приймає рішення закрити магазин у зв'язку з падінням попиту й погіршенням економічної ситуації у даному регіоні.

Враховуючи відмінності в оцінках діяльності підрозділу та його керівника, на практиці застосовують два підходи до звітності центрів відповідальності.

Перший підхід передбачає складання одного звіту центру відповідальності, в якому окремо відображені контрольовані й неконтрольовані витрати та доходи.

Другий підхід означає застосування двох окремих звітів. В одному наводяться всі витрати та доходи підрозділу, а в другому — лише витрати й доходи, контрольовані керівником цього підрозділу.

Звіти центрів відповідальності звичайно складаються щомісяця і містять порівняння фактичних і бюджетних показників. Утім, з метою оперативного контролю керівникові центру відповідальності слід виявляти та вивчати значні відхилення від бюджету до їх включення до звіту, визначати причини відхилень і вносити необхідні корективи.

Тому на момент отримання звіту центру відповідальності вищим керівником причини, що призвели до відхилень, вже мають бути враховані або надані пояснення, чому ці проблеми не були або не можуть бути розв'язані.

Звіти центрів відповідальності середнього та нижчого рівнів, як правило, містять порівняння фактичних результатів з показниками гнучкого бюджету. Це вможливає оцінювання ефективності та результативності діяльності менеджерів.

Поряд з тим вище керівництво може отримувати звіти, в яких фактичні результати порівнюються з показниками генерального бюджету. Це дає можливість повніше оцінити відхилення фактичних результатів від очікуваних обсягу, асортименту, витрат і цін.

Таке зіставлення дуже корисне, якщо супроводжується детальним аналізом відхилень унаслідок впливу діяльності сегментів на обсяг продажу.

Дані звітів центрів відповідальності середнього рівня узагальнюють результати діяльності підпорядкованих їм підрозділів.

У свою чергу, звіт центру відповідальності найвищого рівня узагальнює результати діяльності всіх підпорядкованих йому центрів відповідальності.

Отже, така ієрархічна підпорядкованість нагадує своєрідну піраміду відповідальності, в якій звіт нижчого центру відповідальності послідовно включається до звіту вищого центру відповідальності.

Додаткові проблеми оцінювання діяльності центрів відповідальності виникають, коли вони реалізують продукцію або надають

послуги один одному. За цих умов на результати й оцінку діяльності центрів відповідальності значною мірою впливають трансфертні ціни.

У зарубіжній спеціальній літературі цьому питанню приділяють належну увагу, але в більшості випадків обмежуються прикладами транснаціональних корпорацій та не розкривають методики обліку в умовах трансфертного ціноутворення.

У російських же [151] та вітчизняних [234] підручниках і посібниках з управлінського обліку питанням трансфертного ціноутворення присвячують 1–2 сторінки загальної інформації.

Трансфертною ціною є ціна, за якою продукти або послуги одного центру відповідальності компанії передаються іншому центру відповідальності цієї компанії.

Висока трансфертна ціна збільшує прибуток підрозділу-продавця і зменшує прибуток підрозділу-покупця. Низька трансфертна ціна справляє зворотний вплив на прибуток.

Метод трансфертного ціноутворення має спонукати менеджера кожного підрозділу приймати рішення, оптимальні для всієї компанії. Тому критеріями вибору методу трансфертного ціноутворення звичайно є: сприяння узгодженню мети; мотивація керівництва; сприяння автономії підрозділу за умов децентралізації управління.

Загальне правило визначення трансфертної ціни, що відповідає цим критеріям, можна виразити формулою:

$$\begin{array}{l} \text{Мінімальна} \\ \text{трансфертна} \\ \text{ціна} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Дійсні} \\ \text{витрати} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Альтернативні} \\ \text{витрати} \end{array}$$

Дійсні витрати містять додаткові прямі змінні витрати на одиницю продукції та інші дійсні витрати, які виникатимуть у підрозділу лише в результаті продажу всередині компанії.

Альтернативні витрати відображають вигоду, яку підрозділ втрачає внаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції.

Це означає, що за наявності альтернативи реалізації продукції або послуг іншим підприємствам трансфертна ціна має відшкодувати економічні втрати підрозділу, яких він зазнає внаслідок відмови від цієї альтернативи.

Найчастіше використовують трансфертні ціни, ґрунтовані на ринкових цінах, витратах, договірних цінах.

Кожен із розглянутих методів трансфертного ціноутворення має певні переваги та вади, які узагальнено в табл. 4.12.

Таблиця 4.12. Переваги та вади методів трансфертного ціноутворення

Трансфертна ціна	Переваги	Вади
Змінні витрати	Спонукає покупця купувати у внутрішнього постачальника	Невигідна підрозділу-продавцю, якщо він є центром прибутку або центром інвестицій
Повна виробнича собівартість	Легкість визначення та розуміння. У багатьох країнах узгоджується з податковими правилами	Нерелевантність постійних витрат для прийняття рішення
Ринкова ціна	Сприяє автономії підрозділів. Заохочує підрозділ-продавець конкурувати із зовнішніми постачальниками	Часто відсутня ринкова ціна для проміжних продуктів. Потребує коригування (зниження витрат на збут, відсутність комісійних тощо)
Договірна ціна	Є найпрактичнішим підходом у конфліктних ситуаціях	Потребує встановлення правил ведення переговорів або арбітражних процедур. Обмежує автономію підрозділів.

З огляду на розглянуті умови і правила трансфертного ціноутворення можна виокремити три основні чинники, що визначають вибір трансфертної ціни:

1. Чи існує зовнішній постачальник?
2. Чи змінні витрати підрозділу-продавця менші за ринкову ціну?
3. Чи має підрозділ-продавець зайву потужність?

В узагальненому вигляді алгоритм прийняття рішення та визначення трансфертної ціни наведено на рис. 4.9.

При цьому слід дотримуватися таких принципів:

1. Підрозділ, котрий купує продукт або послуги всередині компанії, має це робити доти, доки підрозділ, котрий продає, дотримується політики ринкових цін і хоче продавати всередині компанії.
2. Якщо підрозділ, котрий продає продукцію (послуги), не дотримується зовнішніх цін, то підрозділ, котрий отримує продукцію, має право купувати її на зовнішньому ринку.



Рис. 4.9. Алгоритм прийняття рішення підрозділом-покупцем і визначення трансферної ціни

3. Підрозділ, котрий продає, повинен мати право реалізувати продукцію на зовнішньому ринку.
4. Для розв'язання конфліктних ситуацій, пов'язаних із застосуванням трансфертних цін, має бути створений відповідний арбітражний орган.

Для узгодження інтересів менеджерів і компанії загалом нерідко застосовують різні трансфертні ціни для підрозділу-продавця та підрозділу-покупця. Це означає подвійне ціноутворення, яке

дає змогу підрозділу-продавцю відображати внутрішній продаж продукції або послуг за одною ціною (ринковою або договірною), а підрозділу-покупцю відображати отриману продукцію або послуги за іншою ціною (яка базується на витратах).

Подвійне ціноутворення забезпечує отримання прибутку підрозділом-продавцем і мінімізацію витрат для підрозділу-покупця. Це сприяє уникненню проблеми «розподілу прибутку всередині компанії».

У результаті подвійного ціноутворення сума фінансових результатів сегментів не дорівнюватиме загальному фінансовому результату компанії. Для відображення такої різниці застосовують рахунок внутрішніх фінансових результатів, дані якого використовують для коригування доходів і витрат з метою виключення внутрішнього продажу при складанні фінансової звітності компанії. Такі коригування аналогічні процедурі виключення внутрішньогрупових операцій при складанні консолідованих фінансових звітів.

Для ілюстрації відображення в обліку покупця операцій купівлі-продажу за трансфертними цінами розглянемо такий приклад.

Підрозділ виробництва склотари передав 30 000 банок підрозділу виробництва соусу. Застосовуючи різні підходи до оцінювання продажу, отримаємо:

Виробничі змінні витрати = $30\,000 \times 4,8$ грн. = 140 400

Повна собівартість = $30\,000 \times 8,0$ грн. = 240 000

Ринкова вартість = $30\,000 \times 10,8$ грн. = 320 400

На підставі проведених розрахунків і припущень відобразимо цю операцію в обліку підрозділу-покупця та підрозділу-продавця із застосуванням різних методів трансфертного ціноутворення (табл. 4.13).

У разі застосування подвійного ціноутворення для відображення внутрішнього результату може бути використаний спеціальний субрахунок 795 «Результат внутрішніх операцій».

Припустімо, що в разі подвійного ціноутворення підрозділ виробництва тари відображатиме продаж банок за ринковою ціною, а підрозділ виробництва соусу відображатиме купівлю банок за їх повною виробничою собівартістю.

У цьому випадку в обліку підрозділу виробництва тари слід зробити наступні записи:

Д-т 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» 240 000

Д-т 795 «Результат внутрішніх операцій» 80 400

Таблиця 4.13. Відображення операцій купівлі-продажу продукції із застосуванням різних методів трансфертного ціноутворення

Бухгалтерський запис	Трансфертна ціна		
	Змінні виробничі витрати	Повна собівартість	Ринкова ціна
Підрозділ виробництва склотари			
Д-т 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»	140 400	240 000	320 400
К-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції»	140 400	240 000	320 400
Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	240 000	240 000	240 000
К-т 26 «Готова продукція»	240 000	240 000	240 000
Підрозділ виробництва томатного соусу			
Д-т 20 «Виробничі запаси»	140 400	240 000	320 400
К-т 683 «Внутрігосподарські розрахунки»	140 400	240 000	320 400

К-т 701 «Дохід від реалізації готової продукції» 320 400

Одночасно

Д-т 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» 240 000

К-т 26 «Готова продукція» 240 000

Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер і Ш. Датар [339] зазначають, що метод подвійного трансфертного ціноутворення не знайшов широкого розповсюдження. Часом цей метод призводить до виникнення проблем, пов'язаних з послабленням заохочення керівників підрозділів-продавців контролювати витрати і відсутності ясності щодо рівня децентралізації управління.

Тому в практиці найбільш поширене трансфертне ціноутворення на основі витрат і ринкових цін.

Проведене дослідження дає змогу визначити сфери і горизонти використання традиційних бухгалтерських методів бухгалтерського обліку в системі управлінського обліку (табл. 4.14).

Узагальнені в табл. 4.14 дані свідчать, що традиційні методи бухгалтерського обліку в системі управлінського обліку використовуються не лише ретроспективно, а й перспективно, поєднують

касовий облік та облік на основі нарахування, мають більшу інваріантність та сферу практичного застосування.

Поряд з тим, спостерігається розширення методів, що використовуються в процесі перетворення облікової інформації для цілей управління.

Таблиця 4.14. Застосування методів бухгалтерського обліку в системі управлінського обліку

Метод	Варіанти методу	Сфера застосування	Горизонт часу	
			Ретро-спективно	Перспективно
1. Рахунки та подвійний запис	Інтегрована система рахунків Автономні системи рахунків	Формування інформації для складання внутрішніх і зовнішніх звітів	+	-
2. Калькулювання витрат				
2.1. Калькулювання неповних витрат	Фактичне калькулювання Нормативне калькулювання Бюджетне калькулювання Калькулювання стандартних витрат			
2.1.1. Калькулювання виробничих витрат	За процесами По замовленнях Операційне калькулювання	Формування планової та фактичної інформації про витрати за функціями та об'єктами витрат згідно зі стандартами бух. обліку	+	+
2.1.2. Калькулювання змінних витрат	Простий директ-костінг Розвинутий директ-костінг Калькулювання продуктивності	Формування планової та фактичної інформації про витрати для прийняття поточних управлінських рішень	+	+
2.1.3. Калькулювання релевантних витрат	Калькулювання за кожною альтернативою Диференціальне калькулювання	Формування прогностичної інформації про майбутні грошові потоки для прийняття управлінських рішень	-	+

Закінчення табл. 4.14

Метод	Варіанти методу	Сфера застосування	Горизонт часу	
			Ретро-спективно	Перспективно
2.1.4. Калькулювання контрольованих витрат		Формування планової та фактичної інформації за центрами відповідальності для контролю та оцінки результатів діяльності	+	+
2.2. Калькулювання повних витрат	Калькулювання за замовниками Калькулювання життєвого циклу Калькулювання вартісного ланцюжка	Формування планової та фактичної інформації для прийняття управлінських рішень та безперервного вдосконалення діяльності	+	+
3. Оцінка	Оцінювання дійсних витрат Оцінювання дійсних та альтернативних витрат	Відображення планових і фактичних витрат в єдиному грошовому вимірнику	+	+
4. Баланс і звітність		Узагальнення планових і фактичних даних про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів для контролю збалансованості планів та результатів їх виконання	+	+

За результатами опитування, найактуальніші елементи управлінського обліку у вітчизняній практиці показано в табл. 4.15.

Результати досліджень [407] свідчать, що найбільш популярними методами управлінського обліку в західній практиці є:

Методи планування та бюджетування:

- операційне бюджетування;
- бюджетування на основі діяльності;
- капітальне бюджетування.

Методи підтримки рішень:

- кількісні методи;
- аналіз беззбитковості;

- внутрішнє трансфертне ціноутворення.

Таблиця 4.15. Елементи управлінського обліку, які підприємства визначили як найбільш важливі для них [79]

Елементи управлінського обліку	Відсоток підприємств, які вважають, що це для них важливо
1. Калькулювання затрат з метою визначення реальної повної собівартості одиниці продукції	100
2. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягів діяльності та прибутку	90
3. Ціноутворення	82
4. Впровадження системи калькулювання собівартості одиниці продукції за змінними витратами	82
5. Аналіз з метою прийняття рішення відносно розширення чи скорочення виробництва продукту або обсягів діяльності структурного підрозділу	82
6. Класифікація витрат на постійні та змінні	72
7. Аналіз з метою прийняття рішення виробляти чи купувати матеріали, роботи, послуги	64
8. Аналіз з метою прийняття замовлення чи відмови від його виконання при наявності обмежень (завантаженість обладнання, сировинна база, людські ресурси)	64
9. Бюджетування	63
10. Контроль за виконанням бюджетів та аналіз відхилень	63
11. Організація обліку за центрами відповідальності	45
12. Аналіз рішення відносно спеціального замовлення (ціна замовлення нижче звичайної продажної ціни на продукт)	45
13. Оцінка інвестиційних проектів	27
14. Контроль за якістю продукції	9

Методи калькуляційного аналізу продукції:

- традиційне калькулювання;
- розподіл накладних витрат.

Методи оцінювання результатів:

- порівняння з еталоном (бенчмаркінг).

Наведені вище методи згадували більше ніж 50% респондентів.

Поряд з тим, більше ніж 40% респондентів розглядають також аналіз вартісного ланцюжка, аналіз ланцюжка поставок, теорію обмежень, цільове калькулювання та управління на основі вартості.

Дослідження засвідчило, що традиційні методи управлінського обліку продовжують широко використовуватись. Так, 76% респон-

дентів використовують кількісні методи та калькулювання на основі повного розподілу витрат. Також залишається поширеним операційне бюджетування і розподіл накладних витрат на основі прямої заробітної плати.

Поряд з тим, нові методи управління витратами поширюються досить повільно: цільове калькулювання (26% респондентів); управління на основі вартості (25%); теорія обмежень (22%).

У розвинутих країнах спостерігається зростання інтересу до стратегічного управлінського обліку. Зокрема, дослідження діяльності 524 найбільших підприємств, річний оборот яких перевищує 500 млн датських крон, свідчить, що в Данії найбільш розповсюджені такі методи стратегічного обліку та контролю: збалансована система показників, аналіз витрат конкурента, аналіз факторів витрат, економічна додана вартість, аналіз акціонерної вартості, стратегічне бюджетне планування, стратегічне ціноутворення та цільова ціна/прибуток. Застосування цих методів тісно пов'язано із зростанням міжнародної конкуренції та складності бізнесу [436].

Виходячи з цього, можна зробити висновок, що подальший розвиток методів управлінського обліку пов'язаний з розвитком стратегічного обліку, що потребує подальших досліджень ролі та місця останнього в системі менеджменту.

4.3. Управлінський облік у системі стратегічного менеджмента

Останнім часом зарубіжні фахівці [386, 399, 403, 437] дедалі частіше піддають критиці використання традиційних фінансових показників, які формуються в системі бухгалтерського обліку і відображаються у фінансовій звітності підприємства. Спричинено це насамперед ретроспективним характером даних бухгалтерського обліку та їх спрямованістю на внутрішні аспекти господарської діяльності, що суттєво знижує цінність цих даних та обмежує можливості їх використання для прийняття стратегічних рішень. Саме в річищі цієї тенденції наприкінці минулого століття виник і нині активно розвивається стратегічний управлінський облік.

Слід зазначити, що хоча стратегічний управлінський облік як окремий напрям досліджень існує вже понад 25 років, його визначення та зміст залишаються предметом дискусій.

К. Сіммондз [465], який, за свідченням К. Друрі [137], першим застосував цей термін, розглядає стратегічний управлінський облік як отримання та аналіз даних про власний бізнес і бізнес конкурентів для розробки та відстежування стратегії власного бізнесу.

Схоже визначення пропонує М. Бромвіч [380]: «...спосіб аналізу фінансової інформації про ринки продукції компанії, витрати конкурентів, структури витрат і відстежування стратегії підприємства та стратегії конкурента на цих ринках упродовж кількох звітних періодів».

Д. Іннз [421] визначає стратегічний управлінський облік як надання інформації, що забезпечує підтримку ухвалення та організації виконання стратегічних рішень.

Намагаючись уніфікувати термінологію, Інститут привілейованих управлінських бухгалтерів (CIMA) видав збірку офіційної термінології, де стратегічний управлінський облік визначено як форму управлінського обліку, в якій основний акцент зроблено на інформації, пов'язаній із зовнішніми чинниками, що впливають на фірму. Але разом із тим належна увага приділяється і внутрішній інформації, зокрема нефінансовій [240].

Термін «стратегічний управлінський облік» застосовують переважно британські автори. У публікаціях південноамериканських авторів [357, 414] частіше натрапляємо на «стратегічне управління витратами».

Д.Р. Хенсен та інші [326] під стратегічним управлінням витратами розуміють використання даних про витрати для розробки та визначення найкращих стратегій, що забезпечують стабільну конкурентну перевагу.

Виходячи з вищевикладеного, К. Друрі констатує, що досі немає повної дефініції стратегічного управлінського обліку [136, с. 860].

У вітчизняній літературі також наводяться різні точки зору щодо стратегічного обліку, хоча українські фахівці свої висновки роблять переважно на основі перекладених зарубіжних джерел, зокрема Б. Райана [283], який застосовує більш широкий термін «стратегічний облік». Вивчивши праці цього вченого, В. Моссаковський дійшов висновку, що між термінами «управлінський облік» та «стратегічний облік» існує багато спільного, а відрізняються вони сферами функціонування: перший, як правило, стосується операційної діяльності, а другий – фінансової та інвестиційної. Останній дає змогу розглядати далекі перспективи діяльності підприємства, і тому в жодному разі не може бути складовою бухгалтерського обліку [222, с. 27].

Іншої точки зору дотримуються Т. Чебан і В. Яценко [349], які обґрунтовують необхідність створення окремої стратегічної бухгалтерії, що охоплювала б фінансовий та управлінський облік, а також стратегічне бізнес-планування, бюджетування й оперативне планування.

На думку З. Гуцайлюка, стратегічний облік виходить за «канонічно» встановлені межі традиційного бухгалтерського обліку. Тому для визнання самостійного статусу стратегічного обліку потрібно окреслити його суть, принципи відмінності від управлінського обліку, предмет, метод тощо [124, с. 15].

Як відомо, стратегічний управлінський облік пов'язують передусім із процесом стратегічного менеджменту.

Стратегічний менеджмент – це формування стабільної конкурентної позиції, в якій конкурентні переваги компанії забезпечують їй постійний успіх.

Узагальнено процес стратегічного менеджменту показаний на рис. 4.10.

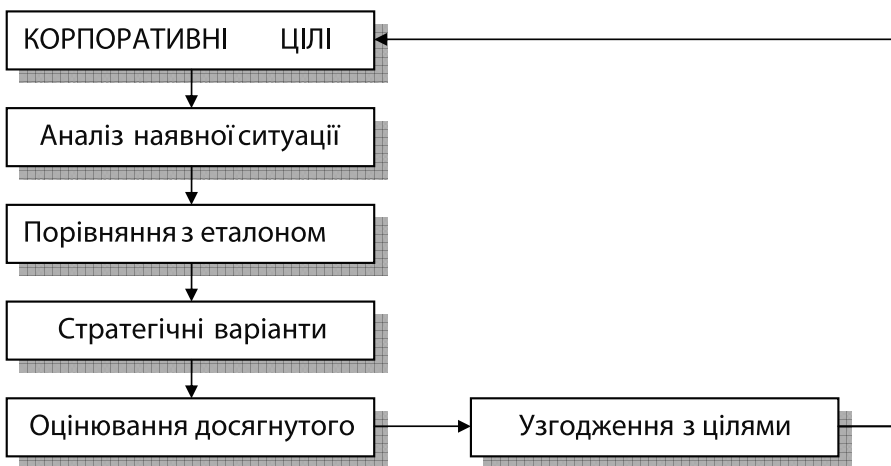


Рис. 4.10. Процес стратегічного менеджменту

Ефективний стратегічний менеджмент потребує надійного інформаційного забезпечення. Облікова система може забезпечу-

вати потреби стратегічного менеджменту в різний спосіб, зокрема за рахунок:

- використання даних обліку для аналізу ринків, на яких діятиме компанія; надання ключової інформації, пов'язаної з обраними стратегіями;
- забезпечення зворотного зв'язку для моніторингу досягнутих результатів та їх узгодження зі стратегічними цілями;
- надання інформації щодо довгострокових наслідків різних напрямів діяльності.

Головним завданням управлінського обліку в цьому контексті є, на нашу думку, надання інформації, необхідної для реалізації стратегії підприємства та моніторингу її конкурентоспроможності. Тому вибір стратегії безпосередньо впливає на систему управлінського обліку. Відмінності в системах управління витратами, зумовлені особливостями обраної стратегії, наведено в праці Дж. Шанка і В. Говіндараджана (табл. 4.16).

Таблиця 4.16. Відмінності в управлінні витратами, зумовлені відмінностями в стратегії [357]

Критерії порівняння	Диференціація продукції	Лідерство щодо витрат
Роль технологічних витрат в оцінюванні виконання	Не дуже важлива	Дуже важлива
Важливість гнучкого бюджету для контролю за виробничими витратами	Середня чи низька	Висока чи дуже висока
Важливість зустрічних бюджетів	Середня чи низька	Висока чи дуже висока
Важливість аналізу витрат на маркетинг	Критична для успіху	Часто виконується на формальному рівні
Важливість собівартості продукції для ціноутворення	Низька	Висока
Важливість аналізу витрат конкурента	Низька	Висока

У процесі визначення конкурентоспроможної стратегії для конкретної компанії можна виділити три послідовні етапи:

- 1) стратегічний аналіз наявної ситуації та визначення ключових факторів успіху;
- 2) розробка відповідних вимірників для обраних ключових факторів успіху;

- 3) розробка адекватної інформаційної системи для забезпечення реалізації стратегії та складання звітності про ключові фактори успіху.

Ключові фактори успіху (Key Success Factors) – це операційні фактори, які безпосередньо впливають на економічну життєздатність підприємства.

Для їх визначення застосовують СВOT-аналіз (SWOT-analysis), спрямований на дослідження сильних і слабких сторін підприємства в контексті окремих внутрішніх факторів, а також позитивного чи негативного впливу низки зовнішніх факторів на розвиток підприємства.

Визначення конкурентних переваг підприємства неможливе без аналізу вартісного ланцюжка.

Вартісний ланцюжок (Value Chain) – це послідовність різних видів діяльності, що утворюють вартість для споживачів (замовників).

Діяльність підприємства відбувається в рамках загальної системи, інші учасники якої – це постачальники, покупці, конкуренти тощо. Відповідно, кінцевий споживач сплачує за вартість, створену всіма елементами системи. Тому під час стратегічного аналізу вартісного ланцюжка необхідно враховувати:

- зв'язки з постачальниками;
- зв'язки із замовниками;
- зв'язки в межах вартісного ланцюжка кожного сегменту підприємства;
- зв'язки між вартісними ланцюжками сегментів підприємства.

Отже, аналіз вартісного ланцюжка (Value Chain Analysis) – це метод стратегічного аналізу, який застосовують для визначення конкурентних переваг підприємства та забезпечення кращого розуміння його зв'язків з постачальниками, замовниками та іншими підприємствами галузі.

Аналіз вартісного ланцюжка охоплює три етапи:

- 1) визначення діяльності підприємства в межах вартісного ланцюжка;
- 2) визначення факторів витрат щодо кожного виду діяльності;
- 3) формування життєздатної конкурентної переваги.

На першому етапі визначають конфігурацію вартісного ланцюжка галузі та види діяльності, які підприємство здійснює на різних стадіях цього ланцюжка. Деякі підприємства здійснюють лише один вид діяльності, наприклад, виробництво. Діяльність інших підприємств може охоплювати кілька або всі стадії вартісного

ланцюжка. Тому важливо співвіднести витрати, доходи та активи підприємства із відповідними стадіями вартісного ланцюжка та визначити, на яких стадіях діють конкуренти.

На другому етапі аналізу здійснюється дослідження факторів витрат на кожній стадії вартісного ланцюжка, метою якого є визначення видів діяльності, що забезпечують підприємству поточну або потенційну перевагу у витратах. На думку М. Портера [450], на цьому етапі важливо розрізняти структурні та виконавчі фактори витрат (табл. 4.17).

Таблиця 4.17. Аналіз факторів витрат

Структурні фактори витрат	Виконавчі фактори витрат
<ul style="list-style-type: none">▫ Масштаб діяльності▫ Сфера (вертикальна інтеграція)▫ Досвід діяльності▫ Технології▫ Комплексність діяльності	<ul style="list-style-type: none">▫ Якість▫ Використання потужності▫ Потенціал робочої сили▫ Проектування продукту▫ Проектування виробництва▫ Зв'язки з постачальниками та замовниками

На третьому етапі аналізу визначаються конкурентні переваги підприємства (лідерство щодо витрат або диференціація), можливості щодо збільшення доданої вартості та зменшення витрат.

Зменшення витрат, як і збільшення доданої вартості, підсилюють конкурентоспроможність підприємства.

Аналіз вартісного ланцюжка забезпечує міцне підґрунтя для стратегічного оцінювання поточної позиції підприємства на ринку та його потенціалу щодо майбутнього розвитку.

Практичне застосування такого аналізу значно ускладнюється відсутністю необхідної інформації про витрати й доходи конкурентів на різних стадіях вартісного ланцюжка. Крім того, традиційна система бухгалтерського обліку зазвичай не дає змоги отримати аналітичну інформацію за стадіями вартісного ланцюжка.

У зв'язку з цим П. Друкер зазначає, що «більшості компаній буде нелегко перейти на систему розрахунку витрат усього економічного ланцюжка. Для цього потрібні однакові або принаймні сумісні системи бухгалтерського обліку в усіх компаніях, що належать до економічного ланцюжка. Адже, як правило, кожна компанія веде бухгалтерський облік на власний розсуд і при цьому переконана,

що саме її система – єдино можлива і правильна. Більше того, обчислення витрат вартісного ланцюжка вимагає, щоб компанії, які включені до цього ланцюжка, обмінювалися внутрішньою інформацією. Та попри всі перешкоди, розрахунок витрат в усьому економічному ланцюжку будь-що впроваджуватиметься, бо інакше навіть найефективніші компанії втратять цінні переваги» [135, с. 158].

Цю думку підтверджує й дослідження О.В. Рожнової, згідно з яким більшість підприємств не мають навіть сегментної інформації, що могла би придатися для аналізу вартісного ланцюжка [288, с. 281].

Важливим інструментом вивчення ринкової позиції компанії слугує аналіз життєвого циклу її продукції, який забезпечує підґрунтя для вироблення тих чи інших стратегій та визначення характеру ціноутворення на різних стадіях життєвого циклу.

Аналіз життєвого циклу потребує інформації щодо витрат і доходів на різних стадіях, для отримання якої застосовується калькулювання життєвого циклу виробу.

Порівняння з еталоном (Benchmarking) – метод оцінювання результатів діяльності компанії шляхом порівняння їх із найкращими результатами аналогічної діяльності конкурентів або з певним еталоном.

Порівняння з еталоном як метод управління вперше застосувала корпорація Херох наприкінці 70-х років минулого століття, втративши лідерство в галузі виробництва й продажу копіювального устаткування. Дослідження структури виробничих витрат і стратегії ціноутворення конкурентів дало їй змогу повернути втрачені позиції на ринку.

Багато які компанії застосовують порівняння з еталоном, що уможливорює перетворення їх самих на еталон у відповідних сферах діяльності.

У процесі такого порівняння можна виділити п'ять стадій (рис. 4.11).

На першій стадії обираються ключові сфери, що підлягають дослідженню з метою порівняння з еталоном, – діяльність, продукція, послуги, функції, методи тощо. Потім здійснюються попередній аналіз поточних результатів в обраних сферах та порівняння їх із середньогалузевими або іншими базовими показниками.

На другій стадії вирішуються організаційні питання, зокрема щодо створення команди фахівців, надання їм відповідних повноважень, проведення тренінгів, окреслення цілей.

Третя стадія передбачає визначення компаній-еталонів з урахуванням таких критеріїв: розмір, кількість компаній, їхня позиція на ринку, ступінь довіри до інформації, обнародованої цими компаніями.

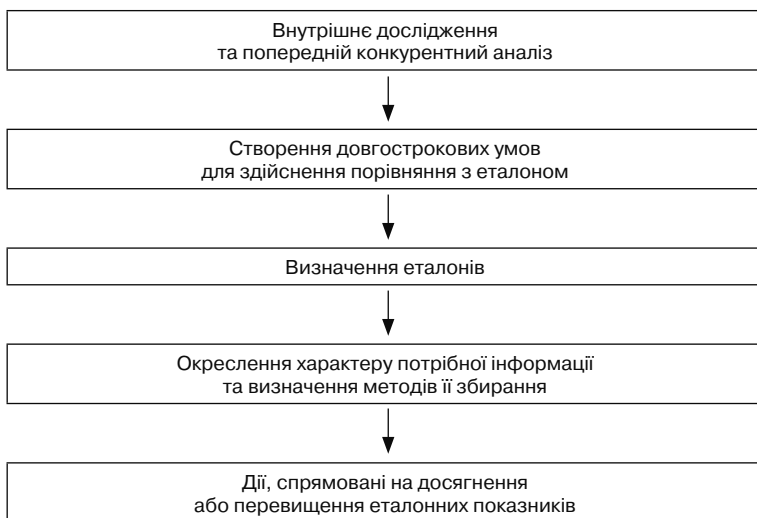


Рис. 4.11. Стадії процесу порівняння з еталоном

На четвертій стадії визначаються характер та обсяг необхідної інформації, а також методи її збирання. Зокрема, компанія може здійснювати збирання інформації самостійно або ж залучати до цього інших осіб (консультантів, асоціації тощо).

На вирішальній стадії компанія впроваджує належні зміни в своїй діяльності для досягнення або перевищення рівня обраного еталона.

Цей процес може налічувати більше чи менше стадій, ніж було розглянуто, до того ж, може стосуватися різноманітних показників діяльності.

Об'єктом порівняння з еталоном може бути безпосередньо система управлінського обліку підприємства.

Прикладом порівняння з еталоном є аналіз ключових фінансових показників діяльності універмагу «Дитячий світ» у зіставленні з показниками українських конкурентів і торговельних підприємств інших країн (табл.4.18).

З табл. 4.18 видно, що прибутковість власного капіталу була досягнута за рахунок різних факторів. Зокрема, якщо «Дитячий світ» підвищує прибутковість продажу для забезпечення зростання прибутковості власного капіталу, то його безпосередній конкурент «ЦУМ» навпаки збільшує ефективність використання активів для утримання ROE на відповідному рівні. Тимчасом універмаг «Україна» демонструє високий рівень фінансової залежності, оскільки забезпечує прибутковість капіталу за рахунок активного використання позикових коштів, маючи невисокі показники прибутковості продажу та оборотних активів.

Таблиця 4.18. Порівняння фінансових показників торговельних підприємств

Компанія	Прибутковість власного капіталу (ROE), %	Прибутковість продажу (на основі чистого прибутку), %	Оборотність активів	Фінансова залежність
Універмаг «Дитячий світ»	14	6,1	1,4	1,62
Універмаг «ЦУМ»	12,5	3,6	2,15	1,61
Універмаг «Україна»	7,15	2,3	1,57	1,94
ГУМ (Росія)	Н/д	8	1,53	Н/д
Scala-Соор (Угорщина)	2,67	1,7	1,1	1,43
Kohl's (США)	15	5,6	1,56	1,73
Marcus & Spenser (Велика Британія)	5,28	3,2	1,02	1,62

Отже, кожна компанія обрала власну стратегію максимізації прибутковості власного капіталу для забезпечення ефективної роботи в конкурентному середовищі.

Важливим аспектом стратегічного менеджменту є розроблення адекватної інформаційної системи для забезпечення моніторингу досягнення стратегічних цілей.

Останнім часом у багатьох компаніях, передусім американських, набуває популярності підхід до стратегічного управління, що дістав назву «система збалансованих показників».

Система збалансованих показників (Balanced Scorecard – BSC) – система стратегічного управління, що дає змогу сформулювати місію та стратегію компанії за допомогою комплексу інтегрованих ключових показників.

Творці цієї системи, американські фахівці Д. Нортон і Р. Каплан [157], запропонували систему показників, яка відображає ключові фактори успіху в чотирьох аспектах (рис. 4.12) і забезпечує інтегрований підхід до оцінювання ключових факторів успіху, бо об'єднує фінансові й нефінансові показники діяльності та сприяє концентрації уваги керівництва на досягненні стратегічних цілей.

Оцінка фінансових результатів (прибутковість, ринкова вартість тощо) свідчить про те, на якому рівні компанія задовольняє інтереси власників та акціонерів. Вимірники задоволення клієнтів показують, наскільки якість, вартість та послуги компанії задовольняють споживачів. Показники внутрішніх господарських процесів відображають ефективність і результативність процесу виробництва продукції та послуг. Нарешті, показники інновацій та навчання характеризують здатність компанії розвивати й використовувати людські ресурси для досягнення стратегічних цілей сьогодні й у майбутньому.

Розглянуті аспекти оцінювання відображають ключові стратегічні завдання більшості компаній. Проте окремі компанії можуть використовувати менше показників або розширювати перелік аспектів та рівнів оцінювання.

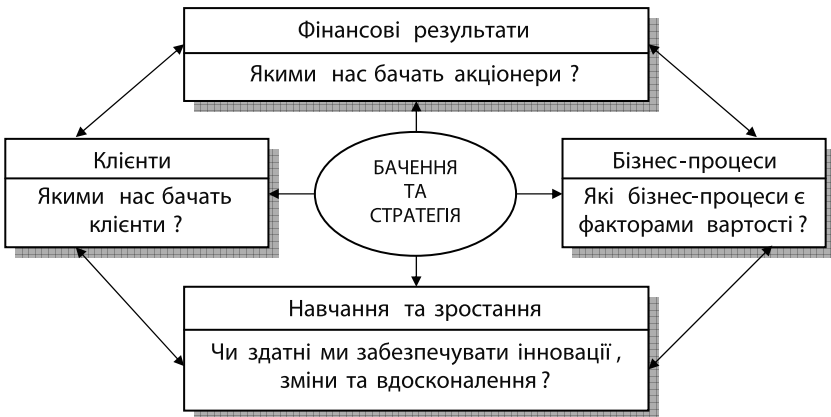


Рис. 4.12. Система збалансованих показників

Значна популярність системи збалансованих показників зумовлена тим, що традиційна система стратегічного управління, побудованого на концепціях (Місія, Цілі, Стратегії), має низку суттєвих недоліків. Одним із них є неузгодженість поточних дій співробітників компанії із її довгостроковими цілями [167].

Система збалансованих показників уможливорює ефективне розв'язання цих проблем, оскільки забезпечує:

- трансформацію бачення у стратегію;
- комунікацію та зв'язок;
- бізнес-планування;
- посилення зворотного зв'язку та навчання стратегії.

Побудова системи збалансованих показників починається з того, що ключові менеджери компанії, проаналізувавши місію останньої, виробляють спільне бачення перспектив і засобів розвитку компанії. Після досягнення консенсусу щодо цілей і стратегій перед керівництвом компанії постає завдання довести власне бачення до всіх співробітників компанії.

Комунікацію щодо стратегічного бачення здійснюють шляхом запровадження спеціальних програм навчання, періодичного скликання зборів та запровадження інформаційних систем.

Метою комунікації є послідовне залучення всіх підрозділів і співробітників до процесу розроблення стратегії та збалансованих критеріїв її реалізації.

У процесі бізнес-планування операційні, фінансові та інвестиційні плани компанії узгоджуються із системою збалансованих показників.

Зрештою, за допомогою звітності, що містить порівняння фактичних показників зі стратегічними плановими показниками, забезпечується зворотний зв'язок. Аналіз відхилень дає змогу оцінити ефективність стратегії та внести корективи в майбутні стратегічні ініціативи та настанови.

Звітність, що використовують у системі збалансованих показників, називають картою або відомістю збалансованих показників.

Зміст відомості збалансованих показників та інтерпретація відхилень залежать від обраної стратегії.

У Європі, зокрема у Франції, аналогом системи збалансованих оцінок є система «приладова дошка» (table de bord), або «Табло». Ця система управлінського контролю за структурою нагадує дошку приладів чи табло, які дають змогу отримати широкий спектр різноманітної інформації. Внутрішня звітність у системі «Табло»,

крім традиційних фінансових показників (маржинального доходу, продажів), містить інформацію про кількість одиниць виробленої продукції, використання матеріалів, робочого часу тощо. Будь-яку інформацію, що є релевантною для прийняття рішення, включають у звітність. Це дає менеджерам можливість аналізувати й контролювати елементи, не відображені в системі бухгалтерського обліку.

Основні розбіжності між системою «Табло» й традиційним обліковим контролем узагальнено в табл. 4.19.

Зокрема, якщо традиційні звіти в системі управлінського обліку складаються лише на основі інформації, отриманої з внутрішніх джерел, то система «Табло» включає також узагальнені дані про зовнішнє економічне середовище.

Таблиця 4.19. Порівняльна характеристика систем управлінського контролю

Критерій	Приладова дошка (табло)	Обліковий контроль
Інформаційний зміст	Фінансові та нефінансові дані	Тільки фінансові дані
	Зовнішні та внутрішні дані	Тільки внутрішні дані
	Дані про однорідні центри	Дані тільки про елементи, що контролюються
Передумови контролю	Визначення фінансової моделі на основі діяльності, базованої на стратегічних вимірниках і критичних факторах успіху	Визначення фінансової моделі на основі вимірників максимізації багатства
	Забезпечення зворотного зв'язку в режимі реального часу	Забезпечення зворотного зв'язку в межах облікового циклу
	Відносно небагато ключових характеристик	Вичерпна, максимально деталізована інформація
	Розмаїття форм представлення даних (графіки, схеми, кольорові діаграми тощо)	Представлення даних у вигляді числових таблиць
Орієнтація на користувача	Зміст залежить від характеру діяльності, що підлягає контролю	Постійно застосовується обраний формат
	Частота подання інформації зумовлюється необхідністю прийняття рішення	Періодичність і частота подання даних зумовлюються обліковим циклом

Таким чином, традиційні звіти містять лише показники, що контролюються менеджером, а в системі «табло» розглядаються

всі центри відповідальності з урахуванням їх горизонтальних і вертикальних зв'язків. Це дає змогу отримувати якнайповнішу інформацію про діяльність взаємопов'язаних центрів відповідальності незалежно від ступеня контролю за окремими показниками з боку менеджерів.

Найпоширенішими фінансовими показниками діяльності підприємств є прибуток, прибутковість капіталу, дисконтовані грошові потоки, економічна додана вартість тощо. Кожен такий показник має бути узгоджений зі стратегічними цілями підприємства.

Оскільки для багатьох підприємств метою є збільшення вартості акціонерного капіталу, особливої значущості набуває показник економічної доданої вартості.

Економічна додана вартість (Economic Value Added – EVA) – чистий операційний прибуток за вирахуванням прибутковості перманентного капіталу.

$$\text{Економічна додана вартість} = \text{Чистий операційний прибуток} - \left[\text{Активи} - \text{Поточні зобов'язання} \right] \times \text{Середньозважена вартість капіталу} \quad (4.1)$$

Отже, показник EVA визначається як різниця між операційним прибутком після оподаткування (NOPAT) і вартістю капіталу, який є добутокм інвестованого перманентного капіталу (IC) та середньозваженої вартості капіталу (WACC).

Звідси:

$$EVA = \text{NOPAT} - (\text{WACC} \times \text{IC}), \quad (4.2)$$

або

$$EVA = (\text{ROIC} - \text{WACC}) \times \text{IC} \quad (3), \quad (4.2)$$

де ROIC – прибутковість інвестованого капіталу.

Отже, використання показника EVA дає можливість оцінити ефективність використання капіталу з урахуванням втраченої вигоди (прибутку, не отриманого внаслідок нехтування альтернативами інвестування капіталу), яка не відображається в системі традиційного бухгалтерського обліку.

Концепція EVA була розроблена наприкінці 1980-х років консалтинговою фірмою Stern Stewart і являє собою модифікацію залишкового прибутку. Розроблений економістами ще в 1770-х роках, залишковий прибуток визначають, виходячи з того, що для

створення додаткового капіталу для власників-акціонерів компанії має заробляти на вкладений капітал більше, ніж вартість цього капіталу.

Як і залишковий прибуток, економічна додана вартість характеризує абсолютну суму зростання прибутку. Проте є принаймні три суттєві відмінності економічної доданої вартості від залишкового прибутку.

По-перше, для визначення економічної доданої вартості використовується перманентний капітал, тобто поточні зобов'язання вираховуються з вартості активів.

По-друге, для розрахунку економічної доданої вартості використовується середньозважена вартість капіталу, що визначається за формулою:

$$\text{Середньозважена вартість капіталу} = \frac{\left[\begin{array}{l} \text{Вартість} \\ \text{позикового} \\ \text{капіталу} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Позиковий} \\ \text{капітал} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{l} \text{Вартість} \\ \text{власного} \\ \text{капіталу} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Власний} \\ \text{капітал} \end{array} \right]}{\text{Позиковий капітал} + \text{Власний капітал}} \quad (4.4)$$

У формулі (4.4) зазвичай застосовується ринкова оцінка позикового та власного капіталу, оскільки балансова вартість часто не відображає реальну оцінку капіталу.

По-третє, розрахунок перманентного капіталу й операційного прибутку після оподаткування вимагає коригування окремих статей фінансової звітності.

Для обчислення EVA Stern Stewart розробила близько 160 правок до статей балансу і звіту про фінансові результати, хоча лише деякі з них використовуються в кожному конкретному випадку.

Необхідність таких коригувань зумовлена насамперед тим, що до складу активів, згідно з принципом обачності, в бухгалтерському обліку не включають ресурси, які, з точки зору стратегічного управління, є елементами капіталу. Такими ресурсами, зокрема, є інвестиції в рекламу, навчання персоналу, дослідження та розробки, реструктуризацію бізнесу.

З економічної точки зору, такі ресурси є довгостроковими інвестиціями.

Тому, визначаючи EVA, такі витрати слід додавати до вартості активів з одночасним збільшенням величини операційного прибутку.

ку. Капіталізовані витрати рівномірно списують упродовж терміну корисного використання інвестованих ресурсів.

З метою усунення різниці між прибутком і грошовим потоком та уникнення можливих маніпуляцій із показниками звітності коригується сума резерву сумнівних боргів і забезпечень. Величина таких резервів і забезпечень додається до вартості інвестованого капіталу з одночасним збільшенням (зменшенням) операційного прибутку на величину збільшення (зменшення) суми резерву і забезпечень, скориговану на податок на прибуток.

Оскільки зобов'язання з податку на прибуток відображаються в звітності за недисконтованою сумою, а відстрочені податкові активи і зобов'язання не є грошовими потоками, методика розрахунку EVA передбачає:

- 1) дисконтування поточного зобов'язання з податку на прибуток;
- 2) збільшення (зменшення) величини операційного прибутку на суму чистого зростання (скорочення) різниці між відстроченими податковими зобов'язаннями і відстроченим податковим активом.

Широко використовується також коригування, пов'язане з операційною орендою. Згідно з чинними стандартами бухгалтерського обліку, отриманий на умовах операційної оренди актив не відображається в балансі орендаря, але витрати на залучення такого капіталу зменшують величину операційного прибутку. Це приводить до зменшення величини як інвестованого капіталу, так і операційного прибутку.

З огляду на це, для визначення EVA слід збільшити величину інвестованого капіталу на дисконтовану суму всіх майбутніх орендних платежів та збільшити суму операційного прибутку на добуток згаданої дисконтованої суми та звичайної позикової ставки (з урахуванням податку на прибуток).

Слід зазначити, що хоча амортизація не є грошовими витратами, при розрахунку NOPAT її вважають еквівалентом грошових витрат, необхідних для підтримання активів на незмінному рівні, і у зв'язку з цим також включають до складу витрат. При цьому існують різні точки зору щодо методу обчислення амортизації.

Оскільки бухгалтерська й економічна амортизація зазвичай відрізняються, оцінка рентабельності операцій підприємства на основі даних бухгалтерського обліку може давати недостовірні результати.

тати. Це, зокрема, підтверджують розрахунки, наведені Р. Брейлі і С. Майерсом [22, с. 292–295].

У зв'язку з цим вони вважають, що бухгалтери не в змозі визначити справжню рентабельність без урахування суб'єктивних оцінок вартості. Тому автори висловлюють думку, що бухгалтерам варто обмежитися наданням об'єктивної інформації, а обчислення вартості залишити менеджерам та інвесторам [22, с. 292].

Відмінності бухгалтерської й економічної концепції амортизації зумовлені насамперед відмінностями бухгалтерської й економічної концепцій прибутку.

З цього приводу Н. Менкью пише, що «економіст обчислює економічний прибуток фірми як різницю валового доходу фірми і всіх альтернативних витрат упущених можливостей виробництва товарів і послуг, що поставляються фірмою. Бухгалтер обчислює бухгалтерський прибуток фірми як різницю валового доходу фірми і винятково явних витрат виробництва» [229, с. 280].

Відмінність бухгалтерського й економічного підходу Н. Менкью ілюструє в такий спосіб (рис. 4.13).

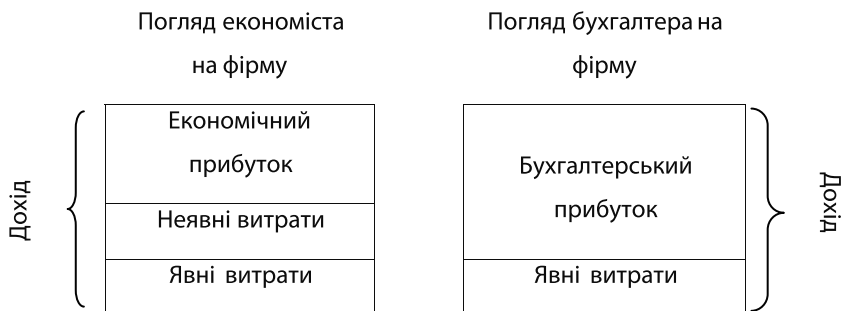


Рис.4.13. Відмінність бухгалтерського та економічного підходу до прибутку [229].

На нашу думку, відмінність бухгалтерського й економічного прибутку зумовлена не тільки неявними витратами, а й неоднаковим підходом до обчислення явних витрат, зокрема амортизаційних відрахувань. Тому схема, наведена в книзі Н. Менкью, потребує уточнення (рис. 4.14).

Минулі грошові потоки є нерелевантними для прийняття управлінських рішень, оскільки такі рішення стосуються майбутніх грошових потоків. У цьому полягають основне обмеження бухгалтерської амортизації та причина омани тих, хто включає минулі витрати в розрахунок майбутніх грошових потоків.

Отже, економічна амортизація відрізняється від бухгалтерської насамперед тим, що визначається виходячи з майбутніх грошових потоків, очікуваних від основних засобів, з урахуванням їх ліквідаційної вартості наприкінці терміну корисного використання. У зв'язку з цим Р. Брейлі і С. Майєрс [22] зазначають, що будь-яке зниження дисконтованої вартості означає економічну амортизацію, а будь-яке її збільшення – від'ємну економічну амортизацію.

Погляд економіста на фірму

Погляд бухгалтера на фірму

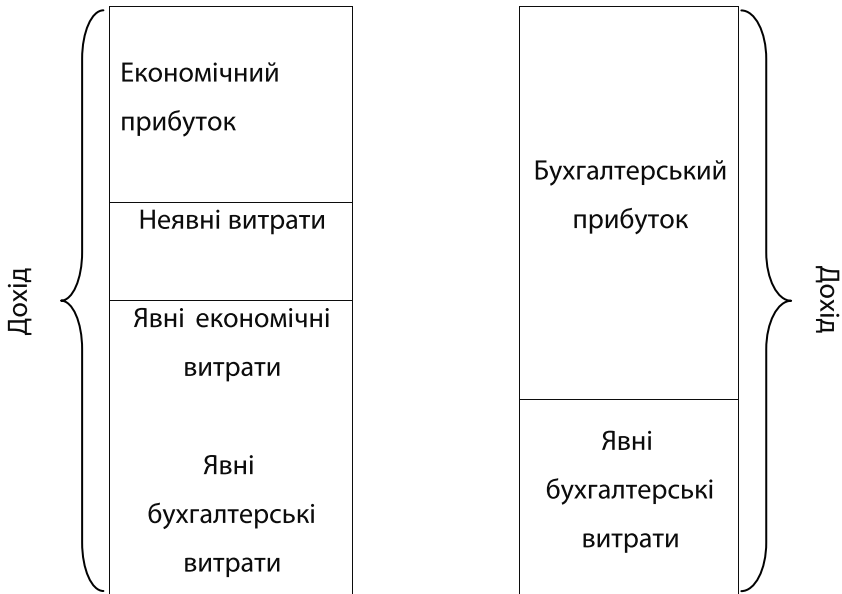


Рис.4.14. Відмінність бухгалтерського та економічного підходу до прибутку (розробка С.Ф. Голова)

Натомість С. Янг і С. О'Бірн вважають, що в разі наявності тенденції до зниження грошових потоків доречніше є застосовувати лінійну амортизацію [472, с. 229]. Е. Ербар [402] допускає застосування лінійної амортизації, в тому випадку, якщо вартість довгострокових активів незначна.

З огляду на все вищенаведене, алгоритм коригування операційного прибутку і капіталу для визначення показника EVA може бути такий, як показано на рис.4.3.6.

Розглянуті коригування в рамках традиційного бухгалтерського обліку призводять до порушення принципів обачності та відповідності витрат і доходів, однак, з точки зору концепції доданої вартості, забезпечують визначення більш реальної величини прибутку.

Економічна додана вартість характеризує зростання багатства акціонерів, тож якщо останнє є метою компанії, згаданий показник може бути критерієм винагородження менеджерів.

Така практика більш справедлива та гнучка порівняно з поширеним сьогодні винагородженням через опціони на акції. Нерідко менеджери, які не забезпечують компанії жодної додаткової вартості, отримують опціони на мільйони доларів за рахунок інших акціонерів лише завдяки буму на фондовому ринку. Натомість максимізація економічної доданої вартості зумовлює максимізацію багатства акціонерів, що є взаємовигідним для акціонерів і менеджерів.

Отже, економічна додана вартість є підґрунтям для впровадження вартісно орієнтованого менеджменту.

На сьогодні понад 300 великих компаній, зокрема такі відомі транснаціональні корпорації, як AT&T, Coca-Cola, Eli Lilly, Quaker Oats, CPX, Siemens, Whirlpool, успішно застосовують економічну додану вартість для оцінювання результатів діяльності менеджерів та їх винагородження.

Ширшому застосуванню цього показника заважає його залежність від змін у вартості капіталу та необхідність для його визначення додаткових даних, що не включаються до фінансової звітності.

Аналіз свідчить, що показник EVA є порівняно складним для розрахунку, але він точніше відображає результат діяльності компанії з точки зору акціонера. На відміну від традиційних бухгалтерських показників, EVA враховує вартість не тільки позикового, а й акціонерного капіталу. Однак навіть незначні коливання у вартості капіталу можуть спричинити вагомні зміни показника EVA.



Рис. 4.15. Алгоритм коригування інвестованого капіталу та операційного прибутку для визначення економічної доданої вартості

Крім того, деякі дані, необхідні для його обчислення, не завжди наводяться у фінансовій звітності. Особливо це стосується інтелектуального капіталу, який у сучасних умовах є визначальним чинником створення та зростання вартості.

Поки що немає єдиного визначення інтелектуального капіталу й уніфікованого підходу до його класифікації та оцінювання.

Б. Лев розглядає інтелектуальний капітал як нематеріальні активи, які він поділяє на три групи:

- нематеріальні активи, пов'язані з інноваційною діяльністю;
- нематеріальні активи, пов'язані з людськими ресурсами;
- організаційні нематеріальні активи [187, с. 21].

Р. Каплан і Д. Нортон також поділяють нематеріальні активи на три категорії: людський, інформаційний та організаційний капітал [156, с. 20].

М. Тейліс [468, с. 23] виокремлює людський капітал, структурний капітал і капітал відносин. При цьому він поділяє структурний капітал на інноваційний капітал і капітал процесів, а капітал відносин – на капітал відносин із клієнтами та капітал відносин із постачальниками.

У рамках ще одного підходу до дослідження сутності інтелектуального капіталу в його складі виділяють чотири елементи [467]:

- людський капітал;
- капітал відносин;
- інтелектуальна власність;
- активи інфраструктури.

Людський капітал характеризує потенціал (навички, досвід, здібності тощо) членів організації, який дає змогу генерувати нові ідеї та знання.

Капітал відносин безпосередньо пов'язаний із зовнішнім середовищем організації і визначається лояльністю клієнтів, репутацією, зв'язками з постачальниками тощо.

Інтелектуальна власність і активи інфраструктури в сукупності становлять організаційний капітал, який відображає знання, задіяні в структурі, процесах і культурі організації.

Проте в чинній фінансовій звітності підприємства враховується лише незначна частина інтелектуального капіталу у вигляді нематеріальних активів, що й визначено в МСБО 38 і П(с)БО 8.

З урахуванням усього вищезазначеного, інтелектуальний капітал можна поділити на оприлюднений та прихований (табл. 4.20).

Таблиця 4.3.6. Структура інтелектуального капіталу підприємства

Оприлюднений інтелектуальний капітал	Нематеріальні активи, відображені в балансі
Прихований інтелектуальний капітал	Нематеріальні активи, не відображені в балансі

Отже, на сучасному етапі в цій сфері можна окреслити такі тенденції:

- поглиблення розриву між ринковою та балансовою вартістю капіталу підприємства;
- розширення застосування нефінансових (негрошових) показників для оцінювання стратегічного потенціалу підприємства та ефективності його використання.

Для порівняння інтелектуального капіталу різних підприємств розроблені й застосовуються такі показники:

- зіставлення ринкової та балансової вартості;
- К'ю Тобіна;
- розрахункова вартість нематеріальних активів.

Зіставлення ринкової і балансової вартості – найбільш розповсюджений показник, який є різницею між ринковою та балансовою оцінкою капіталу підприємства. Наприклад, якщо ринкова вартість підприємства становить 12 млрд грн, а його балансова вартість – 7 млрд грн, то різниця між ними (5 млрд грн) – це оцінка інтелектуального капіталу підприємства.

Перевагою цього показника є його простота. Водночас він не враховує багатьох інших факторів впливу на ринкову вартість (регуляторної політики, рівня розвитку ринку тощо), політичних, галузевих та міжнародних змінних. Крім того, на оцінку балансової вартості також впливають національна система обліку та облікова політика окремого підприємства.

Показник «К'ю Тобіна» (Tobin's «q»; його запропонував нобелівський лауреат економіст Джеймс Тобін) спершу призначався для забезпечення прийняття інвестиційних рішень незалежно від процентних ставок. Він характеризує співвідношення ринкової вартості підприємства та відновної вартості його активів:

$$\text{К'ю Тобіна} = \frac{\text{Ціна акції} \times \text{Кількість акцій}}{\text{Відновна вартість активів}} \quad (5) \quad (4.5)$$

Якщо відновна вартість активів підприємства менша за його ринкову вартість, то підприємство отримує монопольну ренту або надприбуток на інвестиції. Високе значення цього показника свідчить про те, що, крім активів, відображених у балансі, підприємство володіє ще чимось, що дає можливість отримувати високий прибуток.

На К'ю Тобіна впливають ті самі змінні, що й на співвідношення ринкової та балансової вартості капіталу. Водночас обидва розглянуті показники дають інвестору корисну порівняльну інформацію, засновану на вивченні динаміки інтелектуального капіталу протягом кількох років. Наприклад, значне стабільне зниження цих показників свідчить про знецінення нематеріальних активів підприємства.

Розглянуті показники можуть бути використані також як еталонні значення для вдосконалення системи управління та стратегії підприємства.

Показник розрахункової вартості нематеріальних активів розроблений для визначення справедливої вартості останніх. Цей показник ґрунтується на визначенні частки прибутку на інтелектуальний капітал на основі величини надприбутку на фізичні активи.

Хоча розрахункова вартість нематеріальних активів є хорошою основою для порівняння потенціалу підприємств, проблемою є те, що цей показник підпадає під вплив методик, що застосовуються для визначення середньогалузевого прибутку на капітал і вартості капіталу конкретного підприємства.

Р. Каплан і Д. Нортон [156] вважають, що нематеріальні активи не можуть і не повинні вимірюватися за допомогою такого показника, як сума витрачених на їх розвиток коштів, або за допомогою незалежних параметрів, які описують їх цінність (на кшталт людських ресурсів чи інформаційних технологій). Тому вони пропонують оцінювати такі активи за їх стратегічною готовністю, що конвертується в матеріальну цінність лише тоді, коли внутрішні процеси забезпечують вищий рівень доходу та прибутку.

Тобто якщо нематеріальні активи повністю відповідають стратегії, їхня цінність для організації суттєво зростає. І навпаки, якщо нематеріальні активи не відповідають стратегії компанії, навіть за умови вкладання в їх розвиток більшої суми коштів цінність їх надзвичайно низька.

Виходячи з цього, автори пропонують модель звіту про стратегічну готовність активів, який об'єднує основні елементи управління

нематеріальними активами: визначення активів, приведення їх у відповідність до стратегії, оцінювання ступеня їх готовності (табл. 4.21).

На наш погляд, ідеї Р. Каплана і Д. Нортонна щодо оцінювання нематеріальних активів за їх стратегічною готовністю не виключають їх відображення в балансі за розрахунковою вартістю.

Такий підхід дасть змогу перетворити бухгалтерський баланс на стратегічний, а інформація про стратегічну готовність нематеріальних активів становитиме окремий розділ Приміток до такого балансу.

Разом із тим, за умови відображення активів у стратегічному балансі необхідно враховувати їх зв'язок зі стратегією підприємства. Всі активи слід поділяти на стратегічні та інші. У свою чергу, в межах кожної групи варто виділяти матеріальні, фінансові та інтелектуальні активи.

Таблиця 4.21. Звіт про стратегічну готовність [156]

Актив	Мета	Показник	Завдання, %	Реальний результат, %
Людський капітал	Людський капітал: портфель. Виявити і ліквідувати розрив між наявними та необхідними компетенціями в групах стратегічних професій	Готовність стратегічних професій	75	65
Організаційний капітал	Лідерство. Створити на всіх рівнях групи лідерів, необхідну для мобілізації організації задля виконання стратегії	Розрив у лідерстві	90	92
	Культура. Поінформувати усіх співробітників компанії про місію, концепцію та ключові цінності, необхідні для реалізації стратегії	Ключові цінності	80	52
	Відповідність. Забезпечити відповідність цілей та мотивації до реалізації стратегії на всіх організаційних рівнях	Поінформованість про стратегію	80	75
	Робота в команді. Забезпечити обмін інформацією та перспективним досвідом	Обмін перспективним досвідом	75	80
Інформаційний капітал	Інформаційний капітал: портфель. Забезпечити портфель ІТ-додатків, необхідних для реалізації стратегії	Готовність інформаційного портфеля	95	70

Доречно подавати активи в стратегічному балансі у такий спосіб: стратегічні активи наводити за ступенем їх стратегічної готовності, а інші – за ступенем їхньої ліквідності.

Зарахування активів до певної групи потребує відповідного аналізу з метою виявлення активів, що забезпечують перевагу над конкурентами і створюють вартість, привабливу для клієнтів.

Для здійснення згаданого аналізу, на думку Л. Фаєя [330], необхідно вміти:

- ідентифікувати свої запаси активів;
- визначати запаси активів, необхідні для успішної розробки та реалізації стратегій;
- ідентифікувати та оцінювати основні характеристики поточного й необхідного запасу активів;
- керувати програмами розробки необхідних активів;
- визначати, як найефективніше використовувати наявні активи.

Такий аналіз дає змогу виявити активи, найбільш важливі для поточних стратегій, а також майбутні потреби в активах.

Власний капітал і зобов'язання також слід поділяти на стратегічні та інші. До складу стратегічного капіталу належать вкладений капітал і додана економічна вартість. При цьому вкладений капітал доречно поділити на зареєстрований та розрахунковий, що відображає інтелектуальний капітал, не визнаний у бухгалтерському обліку.

До іншого власного капіталу зараховуються резервний капітал та інший додатковий капітал. Стратегічними слід вважати зобов'язання, пов'язані з формуванням і створенням стратегічних активів та здійсненням стратегічних заходів.

Усе вищезазначене зумовлює певну структуру стратегічного балансу (табл. 4.22).

Для складання стратегічного звіту про фінансові результати доходу та витрати підприємства також необхідно поділити на стратегічні та інші.

Стратегічними слід вважати доходи, які були отримані в результаті дій управлінського персоналу підприємства, спрямованих на реалізацію стратегії. Це дасть змогу виокремити інші доходи, не пов'язані зі стратегією підприємства, які виникають внаслідок ринкової кон'юнктури, дооцінювання тощо.

Щодо витрат, то їх слід вважати стратегічними, якщо вони спрямовані на досягнення стратегічних цілей і підтримку та розвиток стратегічних активів.

Таблиця 4.22. Структура стратегічного балансу

Актив	Пасив
1. Стратегічні активи: 1.1. Інтелектуальні активи. 1.2. Фінансові активи. 1.3. Матеріальні активи. 2. Інші активи: 2.1. Фінансові активи. 2.2. Матеріальні активи. 2.3. Інтелектуальні активи	1. Стратегічний капітал: 1.1. Вкладений капітал. 1.2. Економічна додана вартість. 2. Інший власний капітал. 3. Стратегічні зобов'язання: 3.1. Довгострокові. 3.2. Поточні. 4. Інші зобов'язання: 4.1. Довгострокові. 4.2. Поточні

Узагальнений стратегічний звіт про фінансові результати показано в табл. 4.23.

У разі використання підприємством показника економічного прибутку статті стратегічного звіту про фінансові результати слід скоригувати відповідно до методики визначення EVA, яку було розглянуто раніше.

Подальшу деталізацію стратегічних витрат слід здійснювати відповідно до збалансованої системи показників або стадій вартісного ланцюжка.

Заслугове на увагу також підхід, розроблений М. Латімером, – калькулювання на стратегічній основі [433]. На противагу традиційному звіту про фінансові результати, автор пропонує групувати витрати за такими категоріями: стратегічні, обов'язкові та обрані (дискреційні).

Таблиця 4.23. Структура стратегічного звіту про фінансові результати

Стратегічні доходи	x
Стратегічні витрати	x
Стратегічний прибуток (збиток)	xx
Інші доходи	x
Інші витрати	x
Інший прибуток (збиток)	xx
Разом прибуток (збиток)	xxx

Стратегічні витрати спрямовані на збереження і зростання багатства організації. До них належать міжфункціональні витрати на розроблення нових продуктів, послуг, збільшення частки ризиків тощо. Обов'язкові витрати пов'язані з обслуговуванням існуючих клієнтів, підтриманням відносин із постачальниками, працівника-

ми, інвесторами тощо. До обраних (дискреційних) витрат зараховуються різноманітні адміністративні витрати.

Для реалізації стратегії підприємства та забезпечення високих і збалансованих показників діяльності необхідні адекватні системи й методи аналітичного обліку.

У традиційній системі бухгалтерського обліку є певні «вузькі місця», що унеможливує отримання інформації, необхідної для стратегічного управління (рис. 4.16).

Для системи бухгалтерського обліку характерні певні обмеження, серед яких можна виділити методологічні та регуляторні. До перших належать загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (обачність, періодичність і відповідність витрат і доходів, грошового вимірника тощо), які визначають пріоритети в процесі формування інформації у фінансовій звітності. Ці обмеження можна подолати шляхом додаткового групування витрат, доходів, активів, зобов'язань власного капіталу і грошових потоків.

Регуляторними є обмеження, які ускладнюють застосування альтернативних підходів до формування необхідної інформації. В Україні це уніфікований план рахунків і уніфіковані форми фінансової звітності, які не дають змоги здійснювати поточний облік на основі міжфункціонального зв'язку зі стратегією підприємства.

«Вузьким місцем» традиційного обліку є також його орієнтованість на відображення внутрішніх процесів для прийняття поточних рішень. У зв'язку з цим Дж. Шанк і В. Говіндараджан зазначають, що потреби стратегічного управління потребують змін у поглядах на управлінський облік, тобто переходу від парадигми традиційного управлінського обліку до парадигми стратегічного управління витратами (табл. 4.29).

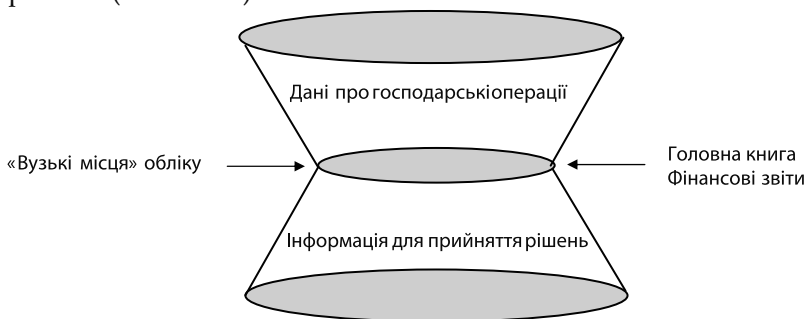


Рис. 4.16. «Вузькі місця» бухгалтерського обліку

Д.Р. Хенсен та інші дослідники визначають стратегічне управління витратами як «використання даних про витрати для розробки та визначення кращих стратегій, що забезпечують стабільну конкурентну перевагу» [326, с. 13].

Таблиця 4.24. Управлінський облік і стратегічне управління витратами [357].

Критерії порівняння	Парадигма управлінського обліку	Парадигма стратегічного управління витратами
Підхід до аналізу витрат	Об'єкти витрат: продукти, покупці, функції. Внутрішня орієнтація. Додана вартість є ключовою концепцією	Об'єкти витрат: різні стадії вартісного ланцюжка. Зовнішній фокус. Додана вартість вважається небезпечно вузькою концепцією
Мета аналізу витрат	Рахівництво. Привернення уваги до певних аспектів діяльності. Розв'язання проблеми	Мета аналізу витрат залежить від обраної стратегії
Підхід до розуміння суті витрат	Витрати є переважно функцією обсягу діяльності (змінні, постійні)	Витрати є функцією стратегічного вибору

Проте стратегічне управління стосується не лише витрат, а й інших ключових фінансових та нефінансових чинників успіху, зокрема активів, часу, якості тощо. Тому парадигма стратегічного управління витратами має бути розширена на основі парадигми стратегічно орієнтованої системи обліку (СОСО).

Останніми десятиріччями спостерігаються глобальні зміни в середовищі бізнесу, які призвели до зростання ролі інформації та перетворення її в один з ключових чинників створення вартості та конкурентоспроможності.

У сучасній літературі [390] виділяють чотири шляхи використання інформації для створення вартості бізнесу: мінімізація ризиків; скорочення витрат; додавання цінності; створення нової реалії.

Управління ризиком є традиційним шляхом створення вартості з використанням інструментів фінансового менеджменту, бухгалтерського обліку та аудиту.

Додавання цінності продуктам або послугам забезпечується на основі управління вартісним ланцюжком.

Скорочення витрат, операцій та процесів досягається через безперервне вдосконалення їх на всіх стадіях життєвого циклу.

Нарешті, створення нової реалії означає використання інформації для залучення нових клієнтів, просування нових продуктів і запровадження нових технологій.

Стратегічно орієнтована система обліку може бути визначена як інформаційна система, яка спрямована на створення вартості та досягнення стратегічних цілей підприємства (рис. 4.17).

Така система має бути достатньо гнучкою та, з одного боку, забезпечувати інформацію про процеси, які здійснюються в зовнішньому середовищі, а, з іншого боку, бути інформаційним забезпеченням реалізації стратегії підприємства.

К. Уорд відзначає, що багато компаній мають великий обсяг порівняльних даних про конкурентів, клієнтів і постачальників. У цьому зв'язку проблема використання системи стратегічного управлінського обліку полягає в зведенні разом інформації з окремих джерел та її інтегрування в загальну базу даних, яка застосовується на практиці [323, с. 425].

У зв'язку з цим, Б. Райан цілком слушно вважає, що «...загальноприйняті відмінності між обліком стають менш суттєвими в бізнесі» [283, с. 11].

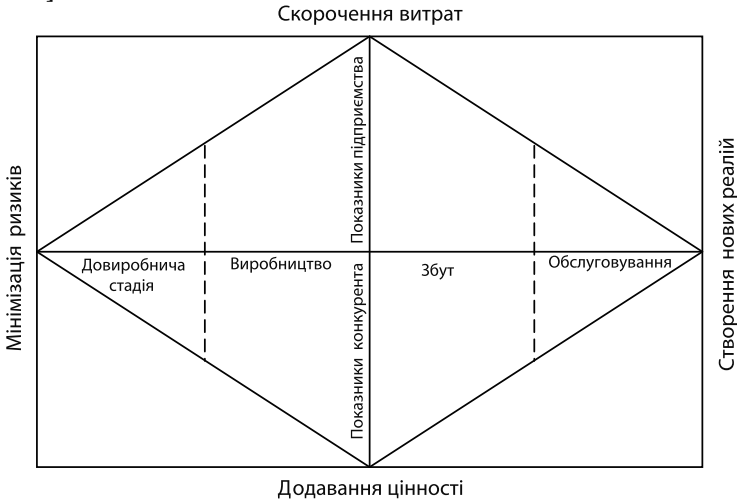


Рис.4.17. Парадигма стратегічно орієнтованої системи обліку

Звертаючи увагу на цю тенденцію, О.В. Рожнова [288] називає стратегію тою ланкою, яка зв'язує управлінський та фінансовий облік.

Отже, з одного боку, дані управлінського обліку мають забезпечити інформацію про процеси, які здійснюються в зовнішньому середовищі, а з іншого – фінансова звітність має бути інформаційним відображенням стратегії, яку втілюють.

Висновки до розділу 4

У західних країнах термін «управлінський облік» означає діяльність облікових працівників, яка, крім бухгалтерського обліку, включає елементи прогнозування, бюджетування, аналізу, контролю тощо.

Вітчизняні підприємства застосовують переважно німецьку організаційну концепцію контролінгу, що цілком закономірно, враховуючи схожі підходи до визначення бухгалтерського обліку в Німеччині та Україні. Водночас існують приклади успішного застосування американської концепції контролінгу.

Американська концепція контролінгу ширша, ніж німецька, і охоплює, крім управлінського, фінансовий облік і податки. Німецька концепція контролінгу адекватна концепції управлінського обліку. Поряд з тим, некомплексний характер застосування цих концепцій в Україні не дає можливості ефективно використовувати західний досвід як інструмент управління. Крім того, діючий план рахунків бухгалтерського обліку орієнтований насамперед на отримання інформації для складання фінансової звітності. Як наслідок, потреби керівництва в інформації для управління мають вторинний характер та підпорядковані методології фінансового обліку.

Зокрема, для ведення бухгалтерського обліку й складання зовнішньої фінансової звітності Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачено комбінацію калькулювання фактичних змінних витрат і нормальних постійних витрат. За цих умов застосування заздалегідь визначеної ставки для розподілу загальновиробничих витрат в Україні можливе лише до постійних загальновиробничих витрат, а базу розподілу останніх визначають, виходячи з нормальної потужності.

Утім, положення П(с)БО 16 стосується лише фінансового обліку, а підприємства в разі потреби можуть застосовувати інші методи обліку з метою управління.

При застосуванні методики трансфертного ціноутворення у вітчизняній практиці доречно використовувати:

- запропонований алгоритм прийняття рішення з урахуванням наявності зовнішнього постачальника, вільної потужності та співвідношення витрат і ринкової ціни;
- субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» для відображення розрахунків між центрами відповідальності на основі трансфертних цін і запропонований субрахунок 795 «Результат внутрішніх операцій» – для відображення внутрішніх результатів за умов подвійного трансфертного ціноутворення.

Потребують подальшого дослідження і особливості застосування трансфертного ціноутворення в умовах різних галузей та стратегій. Ефективне використання методів управлінського обліку на українських підприємствах можливе лише в комплексі з іншими факторами, зокрема: стратегією, структурою, мотивацією, інформаційними технологіями тощо.

Традиційні методи бухгалтерського обліку в системі управлінського обліку використовуються не лише ретроспективно, а й перспективно, поєднують касовий облік та облік на основі нарахування, мають ширшу інваріантність та сферу практичного застосування. Крім того, в управлінському обліку використовується більший набір оцінок і звітів, ніж це передбачено законодавством або вимагається регулюючими органами.

Поряд з тим, спостерігається розширення методів, що використовуються в процесі перетворення облікової інформації для цілей управління.

Аналіз методів управлінського обліку дов змогу визначити релевантну оцінку прямих матеріальних витрат на виконання замовлення та систематизувати методи калькулювання релевантних грошових потоків для підготовки проектів управлінських рішень.

У сучасних умовах головним завданням управлінського обліку є інформаційне та методичне забезпечення процесу досягнення стратегічних цілей підприємства.

Отже, подальший розвиток методів управлінського обліку пов'язаний з розвитком стратегічного обліку, що зумовило дослідження ролі та місця останнього в системі менеджменту.

На основі проведеного дослідження запропоновані структура та зміст стратегічного бухгалтерського балансу та стратегічного звіту про фінансові результати.

У стратегічних звітах активи, власний капітал, зобов'язання, доходи і витрати слід поділяти на стратегічні та інші.

Доречно подавати активи у стратегічному балансі у такий спосіб: стратегічні активи наводити за ступенем їхньої стратегічної готовності, а інші – за ступенем їхньої ліквідності. У межах кожної групи варто виділяти матеріальні, фінансові та інтелектуальні активи.

Такий підхід дає змогу виявити активи, найбільш важливі для поточних стратегій, а також майбутні потреби в активах.

Стратегічними слід вважати зобов'язання, пов'язані з формуванням і створенням стратегічних активів та здійсненням стратегічних заходів.

До складу стратегічного капіталу належать вкладений капітал та економічна додана вартість. При цьому вкладений капітал доречно поділити на зареєстрований та розрахунковий, що відображає інтелектуальний капітал, не визнаний у бухгалтерському обліку.

До іншого власного капіталу зараховують резервний капітал та інший додатковий капітал.

Для визначення показника економічної доданої вартості може бути використаний алгоритм коригування операційного прибутку та інвестованого капіталу.

Для складання стратегічного звіту про фінансові результати, стратегічними слід вважати доходи, які були отримані в результаті дій управлінського персоналу підприємства, спрямованих на реалізацію стратегії та витрати, що спрямовані на досягнення стратегічних цілей і підтримку та розвиток стратегічних активів.

Подальшу деталізацію стратегічних витрат слід здійснювати відповідно до збалансованої системи показників, або стадій вартісного ланцюжка.

Система бухгалтерського обліку в Україні має теоретичні, методологічні та регуляторні обмеження, які не дозволяють здійснювати поточний облік на основі міжфункціонального зв'язку зі стратегією підприємства, що внеможливило отримання інформації, необхідної для стратегічного управління.

Ці обмеження можна подолати шляхом створення стратегічно орієнтованої системи обліку (СОСО), яка має бути інформаційним забезпеченням реалізації стратегії підприємства.

Стратегічно орієнтована система обліку може бути визначена як інформаційна система, яка спрямована на створення вартості та досягнення стратегічних цілей підприємства

Така система має бути достатньо гнучкою та, з одного боку, забезпечувати інформацію про процеси, які здійснюються у зовнішньому середовищі, а, з іншого боку, бути інформаційним забезпеченням реалізації стратегії підприємства.

Подальші дослідження доречно зосередити на питаннях практичної побудови такої системи на підприємствах України.

Розділ 5

ГЛОБАЛЬНА СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

5.1. Передумови створення глобальної системи бухгалтерського обліку

Серія гучних скандалів, що призвели до краху ENRON, WORLD COM та інших відомих компаній, привернули увагу до проблем достовірності фінансової звітності та довіри суспільства до представників професії бухгалтера та аудитора.

У зв'язку з цим регуляторні органи багатьох країн посилили контроль за складанням та аудитом фінансових звітів. Найбільш послідовний та системний підхід до розв'язання цієї проблеми містить Закон Сарбейнса – Окслі [141], прийнятий у липні 2002 р. в США. Цей закон передбачає персональну відповідальність (зокрема кримінальну) генерального і фінансового директора за достовірність фінансової звітності компанії та робить наголос на вдосконаленні системи внутрішнього контролю для забезпечення:

- ефективності та результативності діяльності компанії;
- достовірності фінансової звітності;
- дотримання законів і регуляторних норм.

Закон Сарбейнса – Окслі вимагає від Комісії з цінних паперів та фондового ринку встановити правила, згідно з якими емітенти мають включати до складу річної звітності звіт про систему внутрішнього контролю. Такий звіт повинен містити формулювання щодо відповідності керівництва за створення та забезпечення відповідної структури внутрішнього контролю і процедур підготовки фінансової звітності, а також оцінку ефективності процедур внутрішнього

контролю, застосованих емітентом до фінансової звітності станом на кінець попереднього фінансового року.

Аудитор емітента зобов'язаний здійснити таку оцінку та надати відповідний висновок. Результати оцінки, згідно з установленими правилами, оприлюднюються Радою Директорів.

Ознайомлення з положеннями Закону Сарбейнса–Окслі та пропозицій щодо їх реалізації дозволяє стверджувати, що він спрямований на підвищення прозорості корпоративної звітності та відповідальності за достовірність її показників. Поряд з тим, С. Діпіаза та Р. Екклз зазначають, що прозорості та відповідальності недостатньо для відновлення довіри суспільства до фінансової звітності. На їх думку, вирішальним є чесність людей, які готують цю звітність [132, с. 27]. На наш погляд, посилення вимог до прозорості фінансової звітності та відповідальності за її підготовку не дадуть очікуваного результату, оскільки не враховують методологічні, соціальні та біхевіральні аспекти існуючої проблеми.

По-перше, концептуальною основою фінансової звітності залишаються загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP), які передбачають застосування судження керівництва в процесі визнання, оцінки та розкриття елементів фінансової звітності. Це призводить до зростання ризику створення неадекватної інформаційної моделі внаслідок суб'єктивізму або конфлікту інтересів.

Підтвердженням цього є динаміка перерахунку показників фінансових звітів, зокрема, вже після прийняття згаданого Закону Сарбейнса–Окслі (рис. 5.1).

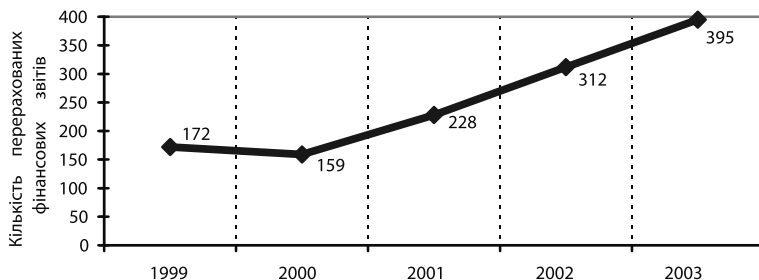


Рис. 5.1. Динаміка випадків перерахунку фінансових звітів [373]

Дослідження [373] свідчать, що головною причиною перерахунків є:

- оцінка резервів і непередбачених подій (14%);
- визнання доходу (16,2%);
- оцінка капіталу (14,5%);
- капіталізація витрат (10,1%);
- оцінка запасів (5,4%).

Оскільки українські положення (стандарти) також ґрунтуються на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку, ця проблема є актуальною для України.

Зокрема, І.Чалий доводить, що «творче» застосування П(с)БО дозволяє маніпулювати прибутком шляхом завищення резерву сумнівних боргів та забезпечень, завищення доходів, капіталізація витрат, методів оцінки запасів тощо [344].

Наприклад, за даними Головного контрольно-ревізійного управління України перевітками фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, проведеними на виконання розпорядження Кабінету Міністрів України від 13.03.2005 р. № 64-р, встановлено, що однією з основних причин зменшення прибутковості природних монополістів є створення ними резерву сумнівних боргів.

Так, ДП НАЕК «Енергоатом» станом на 01.01.2005 р. віднесло на витрати видатки з формування резерву сумнівних боргів по дебіторської заборгованості ДП «Енергоринок» в сумі 2,1 млрд грн, що становить 42% до загальної суми видатків компанії за 2004 рік. В результаті збитки ДП НАЕК «Енергоатом» за звітний період склали понад 0,8 млрд грн.

НАК «Нафтогаз України» у минулому році сформувала резерв сумнівних боргів в обсязі 2,5 млрд грн, при цьому, найбільшими сумнівними дебіторами, за якими нараховано резерви, є Держкомрезерв (242,9 млн грн), Міністерство фінансів України (160 млн грн) та Корпорація «ІСД» (120,5 млн грн).

ДК «Газ України» станом на 01.01.2005 р. сформовано резерв сумнівних боргів у сумі майже 5,5 млрд грн, тобто в розмірі більше ніж 40% до загальної суми видатків компанії.

Водночас, серед боржників ДК «Газ України» є 52 підприємства з газопостачання та газифікації, часткою майна яких володіє НАК «Нафтогаз України», і на які припадає 36,1% від суми резерву.

Як наслідок, фактично за рахунок створеного резерву списано безнадійної дебіторської заборгованості на загальну суму – 253,4 млн грн, у тому числі в 2004 р. 224,2 млн грн [94, с. 9].

За результатами дослідження, проведеного Фондом Інтенсивних Технологій Мікроекономіки [315], 45% опитуваних не вважають дані фінансових звітів джерелом об'єктивної інформації про реальне фінансове становище компанії, а 80% опитуваних засвідчили, що їм доводилося маніпулювати фінансовими даними.

Це дослідження дозволило визначити такі головні напрями сучасного українського «творчого» обліку:

1. Завищення прибутковості задля можливості нарахування якнайбільших дивідендів (існуючий наразі механізм оподаткування дивідендів є надто ліберальним, і, відтак, деякі підприємства оптимізують податкові витрати) – застосовується, коли власники підприємства наближені до оперативного керування підприємством.

2. Заниження реальної прибутковості з метою позбавлення власників корпоративних прав належних їм виплат – застосовується, коли власники віддалені від керівництва компанією (акції розпоширені серед багатьох непов'язаних акціонерів), або коли засновник виходить зі складу товариства з обмеженою відповідальністю і вимагає виплати відповідної компенсації.

3. Завищення прибутковості та заниження обсягів зобов'язань з метою отримання вищої категорії позичальника при залученні кредитних ресурсів (краща категорія забезпечує меншу ставку кредитування та меншу вартість застави).

4. Заниження прибутковості державними підприємствами заради зниження обов'язкових платежів до бюджету (зараз ставка щоквартальної сплати «державних дивідендів» становить 15% облікового прибутку).

5. Коригування показників доходності для отримання бажаного податкового статусу підприємства – деякі спеціальні режими оподаткування поширюються тільки на підприємства певного статусу, отримання якого залежить від дотримання визначених вартісних критеріїв (прикладом може бути фіксований сільськогосподарський податок).

6. Маніпуляції з показниками власного капіталу для досягнення необхідних вимог щодо формування статутних фондів (наприклад: законодавство про банки, страхові компанії) – практикуються

в фінансовому секторі з метою задоволення вимог держрегулювання щодо рівня капіталізації.

7. Маніпуляції зі структурою та вартістю активів для задоволення офіційних обмежень, запроваджених чинним законодавством (прикладом може бути нормативна база з регулювання діяльності інститутів спільного інвестування).

8. Штучне покращення показників дохідності, прибутковості та ліквідності для заохочення потенційних стратегічних інвесторів.

9. Використання деяких облікових процедур для прискорення відображення валових витрат у податковому обліку, з метою оптимізації бюджетних платежів з податку на прибуток.

10. Викривлення унормованої структури калькулювання витрат задля досягнення бажаного рівня рентабельності – застосовується у випадках, коли держава запроваджує певні обмеження в галузі ціноутворення.

Визначивши можливості використання методів бухгалтерського обліку для перекручування показника прибутку, слід зазначити, що в сучасних умовах це не обов'язково суттєво вплине на рішення користувачів.

По-перше, емпіричні дослідження [187, с. 115] свідчать про скорочення тісноти зв'язку між курсами і дохідністю акцій та ключовими фінансовими змінними, такими як прибуток, грошовий потік і балансова вартість акціонерного капіталу.

Як приклад можна навести сумно відому компанію «ENRON», керівництво якої завжди намагалось тримати її прибуток на рівні очікувань або вище. Упродовж 12 кварталів, починаючи з останнього кварталу 1998 р., фінансові показники компанії відповідали однастайним оцінкам аналітиків або перевищували їх. Проте, ринок реагував по-різному: в семи випадках упродовж 24 годин після оголошення прибутку компанії «ENRON» курс її акцій знижувався. Виходячи з цього, С.А. Діпіаза і Р.Д. Екклз вважають, що вигоди від «гри в доходи» – не більше, ніж ринковий міф [132, с. 60].

По-друге, до складу річної звітності входить звіт про рух грошових коштів, який відображає здатність підприємства керувати грошовими потоками, що важливіше, ніж «паперовий» прибуток. Тому, за даними «The Wall Street Journal», фондові аналітики таких фірм, як J.P. Morgan, Goldman Sachs і Credit Suisse First Boston при оцінюванні вартості акцій відмовляються від звітних прибутків на користь грошового потоку [368, с.109].

Нарешті, навіть при абсолютно достовірних показниках фінансових звітів вони не відображають реальної ринкової вартості підприємства. Зокрема, середня вартість усіх компаній, акції яких продаються на Нью-Йоркській Фондовій біржі, в 2,5 разу вища від їх оголошеної балансової вартості. А ринкова вартість компаній, які діють у сфері інформаційних технологій, у середньому в десять разів перевищує їх балансову вартість [6, с. 5]. Останніми роками різниця між балансовою та ринковою вартістю капіталу постійно збільшується за рахунок зростання ролі нематеріального фактора – інтелектуального капіталу.

Це пов'язано з посиленням конкуренції внаслідок глобалізації торгівлі і дерегулювання в ключових секторах економіки та стрімким розвитком інформаційних технологій.

Між тим, існуюча система бухгалтерського обліку спирається на загальноприйняті принципи (GAAP), які формувалися в епоху індустріальної економіки і не пристосовані для адекватного відображення сучасних факторів вартості бізнесу, зокрема його нематеріальних активів.

З цього приводу Д. Андріссен і Р. Тіссен зазначають, що «традиційна фінансова звітність основну увагу приділяє минулому, тому що можна вимірювати, що статично і матеріально. Вона практично не проливає світла на активи, які нині, в епоху економіки знань, мають ключове значення для того, щоб компанія досягла успіху (а також зуміла його утримати). Теперішні фінансові показники не дають скільки-небудь реального уявлення про найважливіші чинники успіху. А баланс надто мало говорить про перспективи розвитку компанії» [6, с. 22–23].

Слід зазначити, що відсутність повного й надійного обліку нематеріальних активів – не єдина причина зниження корисності фінансової звітності. Ця проблема має системний характер, на що вказує Д. Панков: «Можна констатувати, що розвиток теорії, методології, методики і організації системного бухгалтерського обліку відбувалися з відставанням від темпів глобалізації та не гармонували з новими структурами економічних інтересів. Облікові технології, як і раніше, налаштовані на відстоювання, насамперед інтересів власників підприємств на шкоду іншим зацікавленим сторонам [262, с. 164–165].

Неадекватність існуючої системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності сучасним потребам суспільства зумовили пошук інших концепцій і моделей звітності. Аналіз публікацій з цієї про-

блеми за останні п'ятнадцять років дає можливість виділити такі пропозиції та рекомендації:

1. Звіт Дженкінса.
2. Застереження Уїтні.
3. Компанія майбутнього.
4. Річний звіт ХХІ-го століття.
5. Переворот у звітності про акціонерну вартість.
6. Динаміка вартості.
7. Глобальна ініціатива щодо звітності.
8. Рекомендації Брукінгського інституту та дослідження Б. Лева.
9. Звітність про вартість.
10. Принципи Гермеса.
11. Якісна фінансова звітність.
12. Модель всеохоплюючої звітності бізнесу.

Застереження Уїтні

Професор Колумбійського університету Д. Уїтні в доповіді на XV Міжнародному конгресі бухгалтерів [53] зазначив, що традиційна фінансова звітність усе більше втрачає своє значення. Він зупинився на трьох проблемах: своєчасність, надійність, траєкторія.

Щодо своєчасності, то традиційний бухгалтерський облік, за словами Д. Уїтні, – це «досить приблизне наближення до далекого минулого». Тому після завершення аудиту та оприлюднення фінансової звітності трапляються дві речі: люди втрачуть інтерес, і світ зміниться.

Надійність звітності пов'язана зі ступенем достовірності та сферою, яка охоплюється аудитом. Д. Уїтні вважає, що лише аудити недостатньо, оскільки він не може адекватно оцінити систему внутрішнього контролю компанії. Людина може обманути будь-яку систему, яку людина придумала. Чим більше механізмів контролю, тим менше контролю.

Дивлячись на траєкторію звітності, помічаємо, що традиційний бухгалтерський облік забезпечує історичний погляд на фінансову інформацію. Але людей, які вивчають фінансові звіти, цікавить майбутнє. В результаті зростає попит на консультантів, аналітиків і галузевих фахівців, які доповнюють фінансові звіти інформацією, що допомагає нам передбачити майбутнє. Отже, бухгалтери програли консультантам, оскільки вузько визначили власні завдання. Виходячи з цього, професор Д. Уїтні виклав декілька пропозицій.

По-перше, бухгалтери повинні працювати насамперед компанію, тобто внутрішніх користувачів, а вже керівництво компанії повинно вирішувати, яку інформацію слід розкривати суспільству.

По-друге, аудиторські фірми повинні здійснювати не лише аудит фінансової звітності компанії, а також вивчати внутрішні звіти менеджерів, які відображають здатність компанії виконувати стратегічний план. Ці звіти повинні містити інформацію про прибутковість у розрізі замовників, продуктів і каналів збуту, яка отримана з використанням методів калькулювання на основі діяльності.

Результатом роботи аудитора в цьому випадку буде розширений лист керівництву компанії. Вже потім знову ж таки компанія буде вирішувати, яку частину цього звіту слід надавати зовнішнім користувачам.

Головний висновок доповіді Д. Уїтні: бухгалтери повинні бути насамперед консультантами менеджерів, а не репортерами суспільства. Професію бухгалтера чекає криза, якщо вона не зміниться в найближчі роки!

Звіт Дженкінса

Документ «Вдосконалена звітність бізнесу – фокус споживача» [374], звичайно відомий як Звіт Дженкінса, був оприлюднений Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів у 1994 р.

Звіт Дженкінса пропонує всебічну модель звітності бізнесу, в якій фінансові звіти становитимуть лише один з елементів, призначений для задоволення потреб тих, хто фінансує бізнес.

У звіті зазначається, що для задоволення потреб користувачів, які змінюються, звітність бізнесу повинна:

- надавати більше інформації, орієнтованої на майбутнє, зокрема плани керівництва, ризики, оцінку невизначеностей;
- зосереджувати більше уваги на чинниках, які створюють довгострокову вартість, зокрема, нефінансові показники, які відображають результати ключових бізнес-процесів;
- краще націлювати інформацію зовнішньої звітності з інформацією, яка надається вищому керівництву для управління бізнесом.

Виходячи з цього, запропонована модель містить перелік основних компонентів звітності бізнесу:

1. Фінансові і нефінансові дані:
 - фінансові звіти і пов'язані з ними розкриття;
 - оперативні дані та показники діяльності вищого рівня, які менеджмент використовує для управління бізнесом.
2. Аналіз фінансових і нефінансових даних з боку керівництва:
 - причини змін фінансових, операційних і пов'язаних з результатом даних та визначення і минулий вплив ключових трендів.
3. Інформація, орієнтована на майбутнє:
 - можливості та ризики, зокрема ті, що є результатом ключових трендів;
 - плани керівництва, зокрема ключові чинники успіху;
 - порівняння фактичних результатів бізнесу з раніше розкритими можливостями, ризиками та планами керівництва.
4. Інформація про менеджмент і акціонерів:
 - директори, керівники, компенсації, основні акціонери, операції та стосунки пов'язаних сторін.
5. Загальна інформація про компанію:
 - загальні цілі і стратегії;
 - сфера і опис бізнесу;
 - вплив структури галузі на компанію.

Компанія майбутнього

Документ під назвою «Компанія майбутнього: Роль бізнесу в світі, що змінюється» (далі «Компанія майбутнього») є результатом дослідження, виконаного за підтримки Королівського товариства заохочення мистецтва, промисловості й торгівлі (Лондон) та опублікованого в 1995 р.

Предметом дослідження була конкурентно спроможність британських компаній, але окремі рекомендації стосувалися й звітності. Дослідження привело до створення Центра компанії майбутнього, публікації якого були присвячені, зокрема, річній звітності [461].

Концепція компанії майбутнього (рис. 5.2а) не пропонує змін у фінансовій звітності, але відводить їй менш важливу роль у моделі розширеної звітності, яка включатиме звіти про нефінансові результати, зокрема, про такі питання, як довкілля і зв'язки з працівниками, замовниками, постачальниками та громадськістю.

Тому пропонується, щоб компанії подавали короткий річний звіт з подальшою деталізацією інформації в додаткових звітах:



Рис. 5.2. Концепція компанії майбутнього [385]

- Фінансовому (баланс, звіт про прибутки та збитки тощо);
- Звіті про вартісний ланцюжок (інформація про задоволення замовників, зв'язки з постачальниками тощо);
- Документ «персонал» (інформація про рівень навичок і банк знань);
- 9) документ «підтримка середовища» (інформація про вплив на довкілля і громадськість тощо).

Річний звіт XXI-го століття

Концепція річного звіту XXI-го ст. викладена в публікаціях Інституту привілейованих бухгалтерів Англії та Уельсу, які були видані в 1998 р. [382, 383]. Ця концепція визнає, що оцінка активів і ризиків на основі історичної собівартості не задовольняє потреб усіх користувачів звітності. Тому пропонується перейти до нової системи звітності на основі сучасних інформаційних технологій (табл. 5.1.).

Таблиця 5.1. Порівняння «старої» та «нової» системи звітності

«Стара» система	«Нова» система
Фокус на акціонерах	Фокус на зацікавлених особах
Паперова основа	Веб-основа
Стандартизована інформація	Інформація з урахуванням користувача
Контрольована компанією інформація про результати та перспективи	Інформація доступна з різних джерел
Періодична звітність	Безперервна звітність

закінчення таблиці 5.1.

«Стара» система	«Нова» система
Розповсюдження інформації	Діалог
Фінансові звіти	Широкий діапазон показників
Минулі результати	Більший наголос на майбутніх перспективах
Історична собівартість	Інформація, яка базується на реальній вартості
Аудит звітів	Гарантія системи, що покладена в основу
Національна орієнтація	Глобальна основа
Переважно статична система	Модель, що постійно змінюється
Регулювання з ініціативи розробника	Задоволення ринкового попиту

Переворот у звітності про акціонерну вартість

Результатом подальших досліджень Інституту привілейованих бухгалтерів Англії та Уельсу була серія досліджень, присвячених корпоративній звітності. Результатом цих досліджень був звіт «Переворот: звітність про акціонерну вартість» [422], у якому описана всебічна модель звітності.

Одним з елементів цієї моделі є розширення діапазону інформації, яку мають розкривати лістингові компанії. Серед ключових компонентів пропонується розкривати стратегічні напрями й цілі, опис ринку, на якому діє бізнес, та його конкурентна позиція на ринку і показники, що відображають ключові чинники вартості, які використовуються внутрішньо для моніторингу потенціалу бізнесу. По суті, такий підхід означає узгодження між зовнішньою та внутрішньою звітністю.

Головні елементи внутрішньої та зовнішньої перспектив створення акціонерної вартості узагальнені на рис. 5.3.



Рис. 5.3. Концепція перевороту в звітності про акціонерну вартість

Динаміка вартості

Концепція динаміки вартості була викладена в праці [379], опублікованій у США в 2000 р. В ній показано, що довгострокове зменшення співвідношення балансової та ринкової вартості лістингових компаній США є наслідком неадекватності традиційного бухгалтерського обліку.

У сучасній економіці компаніям слід оцінювати всі активи, які створюють вартість. Виходячи з цього, концепція динаміки вартості виділяє п'ять видів активів (рис. 5.4).

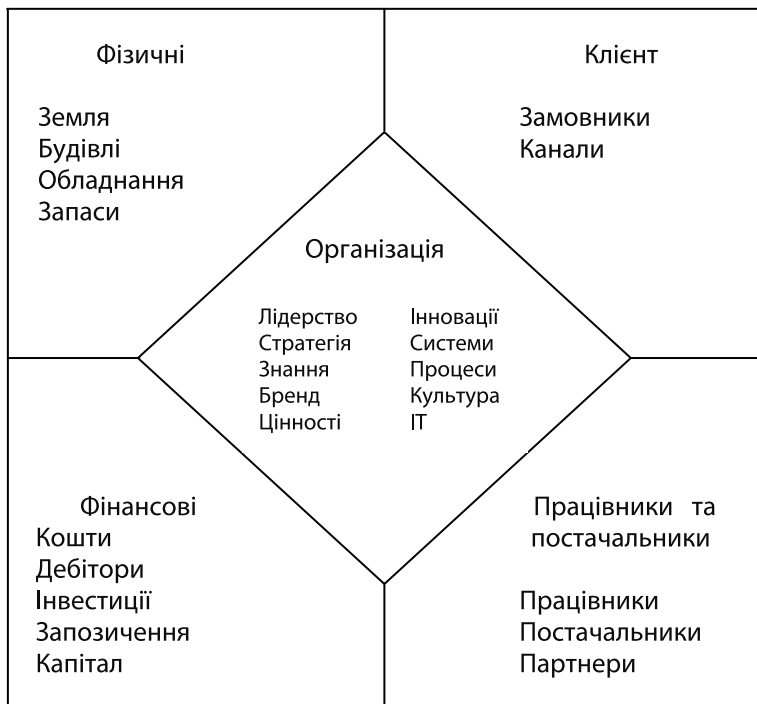


Рис. 5.4. Концептуальна основа активів в контексті динаміки вартості.

При цьому термін «актив» використовується в іншому значенні, ніж в існуючих стандартах бухгалтерського обліку. В концепції динаміки вартості активи визначені, як усі потенційні джерела майбутніх економічних вигод, які мають здатність робити внесок у загальну вартість компанії.

Отже, на відміну від традиційного обліку, динаміка вартості передбачає не лише джерела вартості, контрольовані компанією, а й ті, що знаходяться за її межами.

В основу динаміки вартості покладена матриця у трьох вимірах:

- 1) п'ять видів активів, розглянуті вище;
- 2) інформація про ці активи в контексті зовнішнього середовища, процесів, які використовують для управління бізнесом та вартості;
- 3) час.

Запропоновані зміни існуючої системи звітності узагальнені в табл. 5.2

Таблиця 5.2. Оцінка та звітність у концепції динаміки вартості

Основа оцінки та звітності	Існуюча система звітності	Майбутнє
Основа звітності	Фінансова звітність (укладач і регуляторний орган)	Корпоративна база даних – електронна бібліотека (звіти залежно від потреб користувача)
Фокус	Реалізована вартість	Створена і реалізована вартість
Об'єкт оцінки	Фізичні та фінансові активи	Усі активи – матеріальні і нематеріальні
Джерело інформації	Внутрішні дані	Інтегровані внутрішні та зовнішні дані
Основа оцінки	Переважно історична собівартість	Справедлива вартість
Частота надання звітності	Періодично	Постійно
Формат	Числа / слова	Числа / слова / графіки та інтерактивний інтерфейс
Адресат	Певним користувачам, згідно встановлених вимог	Усім користувачам
Додаткова інформація	Обмежена	Управління ризиками, стратегія тощо

Глобальна ініціатива щодо звітності

Глобальна ініціатива щодо звітності (Global Reporting Initiative – GRI) – це довгострокова міжнародна програма за участі багатьох зацікавлених сторін, яка має за мету розробку і широке розповсюдження універсального «керівництва зі стійкої звітності» [410].

Це керівництво пропонує тривимірну звітність, яка відображає результати діяльності шляхом оцінювання середовища та соціальних і економічних аспектів.

Інформація про середовище охоплює такі елементи:

- 1) енергія;
- 2) сировина і матеріали;
- 3) шкідливі викиди в атмосферу;
- 4) промислові стоки й тверді відходи;
- 5) транспорт;
- 6) землекористування та біохімічні характеристики земель;
- 7) дотримання екологічних норм;
- 8) екологічні аспекти, пов'язані з постачальниками, а також з виробництвом продукції та послуг

У частині соціальних показників запропоновані такі категорії інформації:

- 1) якість менеджменту;
- 2) охорона здоров'я та безпека праці;
- 3) оплата праці і відсутність дискримінації;
- 4) професійна підготовка (навчання);
- 5) дитяча та примусова праця;
- 6) права людини тощо.

Економічна складова звітності передбачає такі категорії інформації: прибуток, нематеріальні активи, інвестиції, продуктивність праці, податки, постачальники, продукти та послуги тощо.

Для кожної з категорій тривимірної інформації були визначені відповідні фінансові та нефінансові показники. При цьому підкреслюється, що оцінка нематеріальних активів (людського капіталу, капіталу середовища, альянсів і партнерів, торгових марок і репутації) мають доповнювати оцінку традиційних матеріальних активів.

Глобальна ініціатива щодо звітності знайшла підтримку з боку таких відомих компаній, як Shell, SASON, British Airways, Novo Nordisk, General Motors, Ford, Bristol-Myers Squibb та інші, які добровільно оприлюднили свої звіти із запропонованими керівництвом.

Рекомендації Брукінгського інституту та дослідження Б. Лева

Рекомендації Брукінгського інституту зосереджують увагу на проблемах відображення в звітності нематеріальних активів. У звіті робочої групи інституту [377], опублікованому в 2001 р., об-

грунтовано необхідність повнішого подання нематеріальних активів у фінансовій звітності.

Для цього запропоновано виділяти три рівні нематеріальних активів, залежно від проблеми їх оцінки:

- 1) активи, які є у власності та можуть бути продані;
- 2) активи, які можуть бути контрольовані, але не можуть бути відокремлені та продані (бізнес-процеси, активи, які створюють репутацію тощо);
- 3) активи, які не можуть бути повністю контрольованими підприємством (людський капітал, капітал відносин).

Для активів першого рівня можна визначити витрати, понесені фірмою, та отримати інформацію про вартість цих активів.

Що стосується активів другого і третього рівнів, то, оскільки багато різних чинників, слід розробити непрямі індикатори або кластери непрямих індикаторів для розуміння ролі, яку відіграють ці чинники на процесі створення вартості.

Значний внесок у розробку методики оцінювання та обліку нематеріальних активів зробив Б. Лев [187], який вважає, що неякісний облік нематеріальних активів сприяє публікації перекручених і навіть неправдивих фінансових звітів. Б. Лев пропонує два етапи змін у фінансовій звітності. Перша стадія передбачає створення вторинної інформаційної системи, яка ґрунтується на концепції вартісного ланцюжка, який включає: винахід і навчання, впровадження і комерціалізацію. Для кожної з цих трьох стадій вартісного ланцюжка слід надавати кількісні, стандартизовані та доречні вимірники.

На другому етапі Б. Лев пропонує внести зміни до діючих стандартів бухгалтерського обліку, зокрема, розширити коло нематеріальних активів, які слід визнавати у фінансовій звітності.

На думку Б. Лева, його пропозиції забезпечать зниження вартості капіталу, дадуть можливість уникнути систематичного заниження вартості компаній та запобігти зменшенню корисності фінансової звітності.

Звітність про вартість

Концепція звітності про вартість (Value Reporting) ґрунтується на результатах дослідження, проведеного аудиторською фірмою «Pricewater house Coopers» і детально викладена в працях С.А. Діпіази, Р.Д. Еккльза та інших [377]. Ключова ідея цієї концепції по-

лягає в досягненні більшої прозорості шляхом звітності внутрішніх показників та розробки стандартів нефінансової інформації, яка відображає специфіку конкретної галузі.

Виходячи з цього, запропоновано ланцюжок корпоративної звітності, який визначає взаємодію та відповідальність усіх учасників процесу складання, розповсюдження і використання звітної інформації.

Ланцюжок корпоративної звітності починається з працівників компанії, які відповідають за підготовку фінансової звітності для інвесторів та інших зовнішніх користувачів. Фінансову звітність затверджує Рада директорів, а потім її підтверджує незалежний аудитор. Далі фінансова звітність розповсюджується в електронному або паперовому вигляді та аналізується фінансовими аналітиками. Після цього інвестори та інші зацікавлені сторони використовують фінансову звітність для прийняття рішень.

Відповідно суб'єкти стандартизації та регуляторні органи визначають роль та відповідальність основних учасників ланцюжка корпоративної звітності. Нарешті, кожний з учасників цього ланцюжка використовує певні інформаційні технології. Інструментом функціонування цього ланцюжка є трирівнева модель забезпечення прозорості компанії (рис. 5.5).



Рис. 5.5. Трирівнева модель забезпечення прозорості компанії [132]

Фундаментом трирівневої моделі є Всесвітні стандарти фінансової звітності (Global GAAP), в основу яких покладені принципи, а не правила.

Другий рівень складають галузеві стандарти оцінки діяльності та звітності, які мають розробити представники галузі на добровільній основі спільно з іншими учасниками ланцюжка корпоративної звітності – аудиторами, аналітиками, інвесторами.

Третій рівень містить інформацію про фактори вартості, специфічні для конкретної компанії (стратегія, плани, підхід до управління ризиками, політика щодо заохочення, корпоративне управління і критерії оцінки діяльності).

Для практичної реалізації запропонованої моделі керівництво підприємства має вирішити такі завдання:

- 1) змоделювати зовнішню звітність на зразок внутрішньої;
- 2) ідентифікувати інформацію, необхідну зацікавленим сторонам;
- 3) зібрати і розкрити інформацію із зовнішніх джерел;
- 4) розкрити інформацію про реальні економічні об'єкти;
- 5) зважити ризики і витрати відносно вигод.

Поряд з тим, керівництво підприємства має забезпечити організацію інформації, яка підлягає розкриттю.

Звітність про вартість передбачає чотири основні категорії інформації (табл. 5.3).

Таблиця 5.3. Модель звітності про вартість [132]

Зовнішня інформація	Внутрішня інформація		
Огляд ринка	Стратегія створення вартості	Управління створенням вартості	Платформа для створення вартості
<ul style="list-style-type: none"> ▫ Конкурендне середовище ▫ Нормативно-правова база ▫ Макроекономічна ситуація 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Цілі та завдання ▫ Організаційна структура ▫ Контроль 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Економічні показники ▫ Фінансове становище ▫ Управління ризиками ▫ Показники діяльності за сегментами бізнесу 	<ul style="list-style-type: none"> ▫ Інновації ▫ Бренди ▫ Клієнти ▫ Ланцюжок «постачальник-споживач» ▫ Персонал ▫ Репутація компанії

Автори моделі вважають, що наведені вище чотири основні категорії інформації дають взаємопов'язану та повну середньостро-

кову картину бізнесу. Хоча ця модель передбачає пріоритетність інтересів інвесторів, одночасно визнається, що довгострокове забезпечення вартості неможливе без врахування інтересів усіх зацікавлених сторін.

На думку С.А. Діпіаза і Р.Д. Екклза, при правильному використанні і вбудуванні у внутрішні управлінські процеси ця модель перетворюється динамічний інструмент оцінювання та моніторингу всіх ключових аспектів діяльності, а також відображення їх внеску в створення вартості [132, с. 148].

Принципи Гермеса

Принципи Гермеса сформульовані в публікації [470], авторами якої є представники компанії «Hermes Pensions Management Limited» Т. Уотсон і Д. Пітт-Уотсон. Принципи Гермеса наголошують на важливості відкритої комунікації з акціонерами щодо ключових питань та центральній ролі дисконтованих грошових потоків для оцінювання результатів діяльності.

Згідно з принципами Гермеса інвестиційні рішення слід приймати та оцінювати з використанням теперішньої вартості грошових потоків від інвестицій, дисконтованих за відповідною вартістю капіталу. Це передбачає, що кожна компанія має визначати і розкривати середньозважену вартість капіталу (WACC).

Автори цих принципів є прихильниками звітності на основі грошових потоків, що, на їх думку, дозволить точніше відображати дохідність від інвестицій на грошовій основі та ступінь досягнення середньозваженої вартості капіталу. Автори вважають, що це є найкращим вимірником довгострокової акціонерної вартості, яка є головною метою бізнесу.

Якісна фінансова звітність

Автор цієї концепції проф. Міллер [208] закликає до добровільного розширення обсягу і якості звітності, щоб гарантувати учасникам ринку повнішу інформованість. На його думку, стандарти мають встановити мінімум інформації, яка підлягає розкриттю, а вже керівники підприємств мають визначити конкурентні переваги від надання додаткової інформації, яка не вимагається стандартами.

Зокрема, це стосується використання ринкової вартості для оцінювання елементів фінансової звітності. Якісна фінансова звітність заохочує до надання додаткової звітності, якщо інформація про ринкову вартість допомагає інвесторам і кредиторам оцінити суми, час і невизначеність очікуваних чистих грошових надходжень. Якісна фінансова звітність свідчить, що традиційний аудит втратив цінність, оскільки вимога мінімальної узгодженості зі стандартами не забезпечує належної якості інформації. Тому менеджери можуть підвищити цінність інформації, добровільно збільшуючи незалежність аудитора.

П. Міллер вважає, що широке розповсюдження якісної фінансової звітності підвищить ефективність ринку капіталу, продуктивність економіки та успіх суспільства.

Модель всеохоплюючої звітності бізнесу

Модель всеохоплюючої звітності бізнесу (Comprehensive Business Reporting Model) запропонована Інститутом сертифікованих фінансових аналітиків [477]. Вона ґрунтується на таких дванадцяти принципах:

1. Компанію слід розглядати, виходячи з перспективи поточного інвестора в її капітал (власників звичайних акцій).
2. Лише інформація про справедливую вартість є релевантною для прийняття фінансових рішень.
3. Визнання і розкриття інформації мають визначатися її релевантністю для прийняття рішень інвестором, а не обмежуватися власною оцінкою її достовірності.
4. Усі господарські операції та події мають бути повно і точно визнані у фінансових звітах у міру їх виникнення.
5. Поріг сутєвості слід визначати, виходячи з оцінки багатства (капіталу) інвестора.
6. Фінансова звітність має бути нейтральною.
7. Усі зміни в чистих активах повинні відобразитися в окремому фінансовому звіті – Звіті про зміни в чистих активах, доступних власникам звичайних акцій.
8. У звіті про зміни в чистих активах слід своєчасно визнавати всі зміни у справедливій вартості активів і зобов'язань.

9. Звіт про рух грошових коштів слід складати з використанням лише прямого методу подання інформації про грошові потоки.
10. Зміни, що впливають на кожний з фінансових звітів, мають відобразитись і пояснюватися на неагрегованій основі.
11. Індивідуальні статті слід відображати в звітності, виходячи з їх характеру, а не з функції, яку вони виконують.
12. Розкриття має забезпечити всю додаткову інформацію, яка необхідна інвесторові для розуміння статей, визнаних у фінансових звітах, оцінювання власності та ризику.

Розглянуті пропозиції дають можливість узагальнити основні обмеження традиційної фінансової звітності та визначити проблеми, які потребують подальшого розв'язання. Суттєвим обмеженням фінансової звітності є те, що вона не враховує інтереси усіх користувачів. Фінансова звітність загального призначення орієнтована передусім на потреби інвесторів. При цьому вважається, що ця інформація має задовольняти також потреби інших користувачів. У дійсності потреби користувачів у сучасних умовах виходять за межі лише фінансової інформації ретроспективного характеру.

Орієнтація фінансової звітності на традиційний показник прибутку не дає користувачам можливості оцінити реальну вартість бізнесу. З цього приводу проф. А.Н. Хорін зазначає, що, не дивлячись на законодавчу норму, яка визначає, що метою діяльності комерційної компанії є прибуток, поширюється інша цільова установка бізнесу – максимізація вартості компанії.

Внаслідок зміни цільових установок бізнесу змінюється парадигма звітності компанії: ключовим звітом компанії за звітний період стає звіт про вартість компанії та звіт про ризики, що додається до нього [337, с. 41].

Поряд з тим, за критеріями визнання активів, що застосовуються у фінансовій звітності, не можна відобразити в балансі інтелектуальних ресурсів, які втілюють конкурентні переваги компанії.

Нарешті, існує суттєвий розрив між інформацією, якою володіє менеджмент компанії, та інформацією, доступною зовнішнім користувачам. Тому обсяг і надійність звітної інформації значною мірою визначається доброю волею менеджменту та його інтелектуальною чесністю по відношенню до користувачів [337, с. 41].

Подолання існуючих обмежень традиційної фінансової звітності потребує переходу від концепції фінансової звітності до концепції корпоративної звітності, або звітності бізнесу (Business Reporting).

Крім того, існують різні точки зору щодо практичної реалізації такого підходу. Наприклад, Р. Бромарк зазначає: «Щоб відповідати сучасним потребам користувачів фінансової звітності, слід перейти від регулювання лише фінансової звітності до підприємницької звітності, відійти від принципу історичної собівартості. Проте складання такої звітності пов'язане з цілим рядом проблем для бухгалтера. По-перше, різко зростають витрати на її підготовку. По-друге, зростає ризик понести збитки внаслідок розкриття інформації, цікавої для конкурентів. По-третє, зростає ризик позову з боку тих самих користувачів щодо достовірності наданої звітності, а керівництва підприємства – щодо порушення комерційної таємниці» [149, с. 8].

На його думку, досягнення взаєморозуміння між регулюючими органами та споживачами можливе лише за умови залучення останніх до процесу встановлення стандартів. Це дасть змогу досягти консенсусу між правом користувачів у найбільш повному розкритті інформації та правом керівництва підприємства на конфіденційність.

Д. Панков [262] висловлює сумнів щодо можливості відображення узгоджених інтересів різних груп користувачів в облікових даних, що формуються безпосередньо суб'єктом господарювання. Тому він пропонує функцію отримання звітних даних для зовнішніх користувачів передати незалежним бухгалтерським агенціям, які будуть нести відповідальність за достовірність фінансової звітності та інших показників перед акціонерами, кредиторами, державою, біржами.

Н. Малюга вважає, що поєднання інтересів приватних власників з державними та суспільними інтересами потребує досягнення максимальної прозорості діяльності підприємств і відпрацювання таких облікових механізмів, які надавали б користувачам бухгалтерської інформації упевненості в її достовірності [198, с. 72]. При цьому, на її думку, достовірність показників, що формуються в бухгалтерському обліку, можна забезпечити виключно шляхом регулювання методик їх отримання [198, с. 71].

З такою думкою не можна погодитись, оскільки «...офіційне регулювання не було і ніколи не буде здатне забезпечити практично оптимальну звітність» [208, с. 5]. Водночас, державного регулювання звітності повністю уникнути неможливо, оскільки державні органи,

з одного боку, є користувачами звітності, а з іншого – суб'єктами її регулювання, зокрема в сфері фінансових ринків.

У зв'язку з цим слід визначити мінімальні вимоги до звітності з боку держави та надати можливість підприємствам надавати додаткову інформацію, яка є важливою для користувачів і може стати конкурентною перевагою самого підприємства.

Слід погодитися з П. Міллером, що конкурентні зусилля спільно з регулюванням дозволяють досягти потставленої мети [208, с. 5]. Реалізація такого підходу в Україні потребує певних змін щодо структури та змісту звітної інформації.

На наш погляд, цю проблему можна вирішити через устанавлення законодавчих вимог до річного звіту підприємства, а не тільки до фінансової звітності. Зокрема, річний звіт має містити статистичну, фінансову, соціальну та екологічну інформацію про діяльність підприємства. Статистичну інформацію доцільно обмежити лише узагальненими показниками (про витрати за елементами, основні засоби, капітальні інвестиції у розрізі державних класифікаторів), необхідними для управління на макрорівні, а фінансову інформацію формувати, виходячи з потреб широкого кола користувачів з використанням класифікацій основних засобів, запасів тощо, прийнятих підприємством. Це дасть змогу усунути існуючу суперечність інтересів державних органів і суспільства щодо підходів до оцінювати та подання інформації у фінансовій звітності.

З урахуванням рівнів та ступеня регламентації звітності підприємства можна виділити три види звітності: державну, корпоративну і внутрішню (табл. 5.4.)

Таблиця 5.4. Види звітності підприємства та ступінь їх регламентації

Вид звітності	Державне регулювання	
	Регламентація змісту	Уніфікація форми
1. Державна		
1.1. Статистична	+	+
1.2. Податкова	+	+
2. Корпоративна		
2.1. Обов'язкова	+	-
2.2. Додаткова	-	-
3. Внутрішня	-	-

Отже, державна звітність є єдиною за формою і змістом для всіх підприємств. Корпоративна звітність звичайно є диференційованою залежно від розміру, організаційно-правової форми та соціальної значущості підприємства.

Внутрішня звітність визначається стратегічними цілями, структурою, технологією тощо.

Такий підхід до регламентації звітності підприємства дозволить досягти збалансованості показників залежно від потреб різних користувачів.

Щоб забезпечити інформаційні потреби різних користувачів, Д. ле Фурш пропонує створити глобальну систему бухгалтерського обліку (ГСБО), яка відповідає макро- та мікроекономічним вимогам. На її думку, така модель узгоджується з міжнародною практикою бухгалтерського обліку і надає переваги країнам з перехідною економікою, оскільки забезпечує:

- відносно невеликі витрати на застосування програмних продуктів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- можливість створювати ефективніші навчальні потреби як бухгалтерів, так і користувачів фінансової звітності [331].

Слід зазначити, що пропозиція Д. ле Фурш по суті означає створення такої системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує формування в межах цієї системи мультиаспектної інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Це, в свою чергу, потребує дослідження теоретичних основ такої системи обліку і з'ясування практичної можливості її використання в Україні.

5.2. Теоретичні основи глобальної системи бухгалтерського обліку

Зростання вимог до бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та постіндустріального суспільства потребує перегляду його теоретичних основ. На необхідність розробки сучасної концепції бухгалтерського обліку неодноразово вказували вітчизняні та російські вчені, зокрема, Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.Ф. Палій та ін.

Поряд з тим, визначення бухгалтерського обліку, його видів та ролі в системі управління залишаються найбільш дискусійними питаннями. Аналіз спеціальної літератури свідчить, що різні автори

визнають різні види обліку, пропонують різні визначення бухгалтерського обліку, висловлюють свої погляди щодо його предмету та методу.

Одні автори [174, 309, 362] дотримуються традиційного підходу, згідно з яким бухгалтерський облік є видом господарського обліку. Прихильники такого підходу рекомендують законодавчо закріпити існування в Україні єдиної системи обліку – «господарський облік» та її поділ на три підсистеми: статистичну, бухгалтерську та оперативну [285, с. 64].

В.І. Бачинський та В.С. Загорський [11] у складі господарського обліку, крім оперативного, бухгалтерського і статистичного, виділяють ще й управлінський.

На думку М.С. Пушкаря, замість наукового пошуку науковці традиційно пропонують тривіальний підхід щодо видів обліку ще з часів становлення соціалізму в нашій країні [280, с. 67].

На наш погляд, поділ господарського обліку на оперативний, бухгалтерський і статистичний є наслідком стереотипу, що виник в СРСР у 30-х роках ХХ ст.

Така класифікація десятки років використовується в науковій літературі та нормативних документах, хоча до цього часу не має достатнього наукового обґрунтування. Умовність такого поділу визнав і прихильник цієї класифікації Б.І. Валуєв, який дійшов висновку, що за можливостей сучасної обчислювальної техніки ліквідується проблема відставання бухгалтерського обліку, яка зумовила свого часу поділ обліку на оперативний та бухгалтерський [35, с. 16].

Ю.А. Верига та С.М. Деньга [42, с. 167] роблять висновок, що на даний час не можна стверджувати, що система господарського обліку включає бухгалтерський, статистичний та оперативно-технічний облік. На їхню думку, система господарського обліку в Україні складається з макрообліку та мікрообліку. При цьому в складі макрообліку автори виділяють бухгалтерський (фінансовий), податковий і статистичний облік, а мікрооблік поділяють на п'ять видів: бухгалтерський (фінансовий), податковий, управлінський, статистичний, стратегічний.

В.О. Ластовецький вважає, що оперативний та статистичний облік як окремі види не існують і обґрунтовує існування бухгалтерського та управлінського (виробничо-комерційного) обліку [184].

Водночас практичне застосування будь-якої класифікації можливе лише в тому разі, якщо вона відповідає основним вимогам класифікації. Передусім вона повинна мати єдину основу.

У жодному із запропонованих підходів такої основи немає, наслідком чого є відсутність чітких меж між елементами класифікації – видами обліку.

В результаті управлінський облік одночасно може бути оперативним та стратегічним; бухгалтерський та податковий облік одночасно є макро- та мікрообліком тощо.

Виходячи з цього, не можна погодитися, що «... система господарського обліку включає в себе всі види обліку, які можна виділити в її складі використовуючи класифікацію окремих елементів системи за певними ознаками [42, с. 176]. Такий підхід до поділу обліку на види безперспективний. З цього приводу Б.І. Валуєв справедливо зауважує, що складність і різноманітність моделі господарського обліку виключають можливість її примітивного поділу шляхом відокремлення видів господарського обліку.

Але запропонований ним багаторівневий підхід до класифікації господарського обліку свідчить про вже згаданий недолік – відсутність чіткої класифікаційної ознаки. Це визнає і сам вчений, який зокрема зазначає, що в реальній практиці не завжди можна строго відокремити один вид інформації від іншого, особливо економічної [35, с. 21].

У зв'язку з цим питання визначення бухгалтерського обліку, його предмета і методу набувають особливої актуальності.

Ю.А. Верига і С.М. Деньга вважають, що спочатку слід розібратися з визначенням бухгалтерського обліку, а вже потім говорити про його предмет і методологію.

З таким підходом не можна погодитись, оскільки «правильно сформулювати визначення предмета науки бухгалтерського обліку означає розв'язати питання про її місце та роль серед інших економічних наук і одночасно визначити сферу застосування бухгалтерського обліку в єдиній системі народногосподарського обліку, а також значення і можливості його використання в управлінні господарською діяльністю підприємств усіх форм власності» [26, с. 22].

Предмет бухгалтерського обліку був і залишається тим питанням, яке періодично широко обговорюють вітчизняні вчені – на сторінках професійних видань та наукових конференціях.

Огляд літератури, наведений Ф.Ф. Бутинцем [26, с. 24–28] свідчить, що на різних етапах історичного розвитку в різних країнах різні автори по-різному визначали предмет бухгалтерського обліку.

У колишньому СРСР остання найбільш гостра дискусія з цього питання відбулась у 60-х роках минулого століття. Її активними учасниками були відомі вчені В.Г. Макаров, П.П. Немчинов, М.В. Дембінський та ін. Проте підсумків цієї дискусії фактично не було підведено, а питання щодо визначення предмета бухгалтерського обліку залишилося відкритим.

В результаті предметом бухгалтерського обліку вважали: господарські засоби, їх джерела, господарські процеси та їх результати; процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання суспільного продукту; процес соціалістичного відтворення в цілому; національне майно, закріплене за госпрозрахунковим підприємством у процесі соціалістичного відтворення; господарську діяльність підприємства тощо.

Останнім часом поширюється точка зору, згідно з якою предметом бухгалтерського обліку є капітал та його кругообіг. Наприклад, В.Ф. Палій наводить таке визначення: «... предметом бухгалтерського обліку є капітал як величина засобів, вкладених у господарську діяльність, його переміщення і трансформація в процесі кругообігу, включаючи прирощення або зменшення в результаті господарської діяльності» [257, с. 55].

Л.Г. Ловінська пропонує таке визначення: «Предметом бухгалтерського обліку є капітал суб'єкта господарювання, а також доходи, витрати і фінансові результати, які виникають у процесі його кругообігу» [194, с. 51].

Інтерес до кругообігу капіталу як предмета бухгалтерського обліку спостерігається також в роботах японських вчених [426, 445].

Ю. Ішікава [426], ґрунтуючись на теорії К. Маркса, дослідив зміни у кругообігу капіталу в ХХ ст. На його думку, спостерігається перехід від індустріального до фінансового та інвестиційного капіталізму, що, в свою чергу, зумовило перехід від парадигми обліку продуктивного капіталу до парадигми обліку позикового або фіктивного капіталу. Виходячи з цього, Ю. Ішікава виокремлює кругообіг реального і фіктивного капіталу [426, с. 119].

На наш погляд, недоліком схеми, яку наводить Ішікава, є відсутність у ній кругообігу інтелектуального капіталу, який стає головним чинником успіху в сучасних умовах економіки знань.

Хоча існують різні точки зору щодо визначення інтелектуального капіталу та його складових, можна констатувати, що основою ін-

телектуального капіталу є знання, які можуть існувати в організації і явній або неявній формах.

З точки зору бухгалтерського обліку, інтелектуальний капітал включає нематеріальні активи, що відображені на балансі підприємства (інтелектуальна власність), та знання, які не відображені в обліку – знання працівників, їх вміння, організаційна культура тощо.

У сучасній літературі [209, 244] вказується на необхідність розрізняти поняття «дані», «інформація» та «знання». В більшості праць підкреслюється, що знання – поняття ширше, глибше та багатше порівняно з інформацією. Знання являють собою рухоме поєднання різних елементів – досвіду, цінностей, інформації та експертного розуміння. Вони постійно змінюються, вони інтуїтивні, характерні для людей і є невід’ємною частиною людської сутності з її непередбачуваністю.

Тому суттєва відмінність знань від даних та інформації полягає в тому, що знання знаходяться не в документах або інформаційних технологіях, а в людях [209, с. 63–64].

З.П. Рум’янцева виділяє такі особливості знань як об’єкта управління в організації:

- знання є одночасно ресурсом і результатом діяльності;
- вони проявляють себе і на «вході», і на «виході» системи;
- їх можна вважати і «сировиною», і «готовим продуктом»;
- носій знань у ринковій економіці одночасно є власником, капіталістом і покупцем [209, с. 59].

Отримання нового знання пов’язане з перетворенням інформації в знання шляхом порівняння, наслідків, зв’язків і розмов [209, с. 64]. У процесі трансформації знань спостерігається їх якісне та кількісне збільшення.

Виходячи з відмінності між формалізованими і неформалізованими знаннями, І. Нонака [244] розглядає чотири основні моделі трансформації знань у будь-якій організації:

- 1) від неформалізованого до неформалізованого (соціалізація);
- 2) від формалізованого до формалізованого (комбінація);
- 3) від неформалізованого до формалізованого (екстерналізація);
- 4) від формалізованого до неформалізованого (інтерналізація).

Ці чотири моделі звичайно тісно пов’язані у вигляді спіралі знань. Отже, в процесі кругообігу інтелектуального капіталу знання людини трансформується в організаційне знання, доступне іншим членам організації.

Виходячи з цього, найбільш важливими стадіями кругообігу інтелектуального капіталу є перетворення неформалізованого знання в формалізоване (екстерналізація) і застосування цього формалізованого знання для збільшення бази неформалізованих знань (інтерналізація).

У зв'язку з цим в організаціях формується нова функція управління, мета якої полягає в акумулюванні інтелектуального капіталу, виявленні та розповсюдженні наявної інформації та досвіду, створенні умов для поширення та передачі знань [209, с. 85].

Управління знаннями потребує адекватної оцінки інтелектуального капіталу та інформації про його зростання й вплив на вартість бізнесу.

Тому важливим завданням бухгалтерського обліку на сучасному етапі є повне відображення всіх аспектів кругообігу капіталу: фізичного, фінансового та інтелектуального.

З урахуванням викладеного, схему Ю.Ішікави можна розширити (рис. 5.6.). На цій схемі зв'язок L–N означає екстерналізацію знань, а зв'язок N–N₁ – інтерналізацію знань.

Хоча капітал є важливою складовою предмета бухгалтерського обліку, він вже не визначає і не пояснює змісту бухгалтерського обліку в усіх господарських структурах і секторах економіки. Тому слід погодитися з В.Ф. Палієм, що оборот капіталу є частковим випадком предмету бухгалтерського обліку, а його розширене тлумачення потребує подальшого дослідження [257, с. 56].

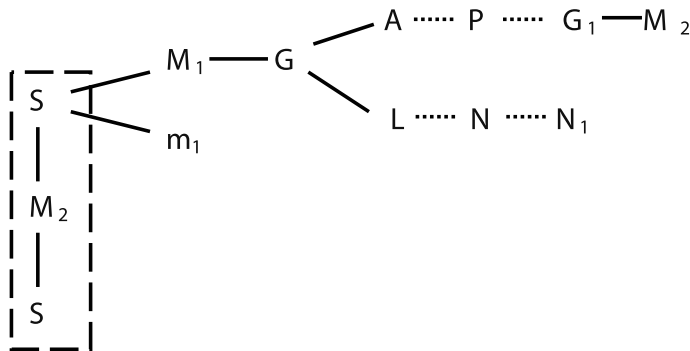


Рис.5.6. Кругообіг фізичного, фінансового і інтелектуального капіталу

S – акціонерний капітал; M – грошові кошти; m – дохід посередника; G – товар; L – праця; N – знання; A – засоби виробництва; P – виробництво

На нашу думку, для визначення предмета бухгалтерського обліку необхідно:

- 1) уникати «наукового пантеїзму»;
2. чітко розуміти поняття «предмет» в даному контексті;
3. розмежувати предмети науки та практичної діяльності.

Перша умова зумовлена тим, що облік наділяють людськими якостями.

У спеціальній літературі [273, 362] широко застосовують визначення та твердження, що бухгалтерський облік «вивчає», «контролює», «реєструє», «відображає», «накопичує, групує і систематизує» тощо.

З таким підходом не можна погодитись, оскільки бухгалтерський облік – це діяльність, яку здійснюють люди, виходячи з власних потреб або потреб суспільства.

Отже, правила та способи цієї діяльності також визначають люди.

Друга умова пов'язана з тим, що серед вітчизняних фахівців досить поширене ототожнення понять «предмет» і «об'єкт». Зокрема, В. Сопко [309] вважає, що під об'єктом необхідно розуміти частину цілого, тобто частину предмету, що дасть змогу розібратися в такій складній науці, як бухгалтерський облік.

З таким підходом не можна погодитися. Хоча в перекладі з латинської «об'єкт» дійсно означає «предмет», але у філософському розумінні «об'єкт» і «предмет» пізнання мають різне смислове значення.

Об'єктом пізнання прийнято називати те, на що спрямована пізнавальна діяльність суб'єкта, які досліджуються з певною метою. Наприклад, усі суспільні науки наразі вивчають один об'єкт – суспільство, але мають різні предмети: історія – процес розвитку суспільства, філологія – культуру народу, політична економія – економічні відносини тощо.

У зв'язку з цим О. М. Петрук зазначає, що один і той самий об'єкт (господарську діяльність), незалежно від складності, різноманітності його властивостей, відношень тощо, можуть вивчати ряд наук, а визначення бухгалтерського обліку слід застосовувати залежно від конкретної ситуації. Виходячи з цього, він вважає, що:

- бухгалтерська наука має своїм предметом закономірності розвитку окремих методів, а об'єктом – методологію;

- бухгалтерський облік як вид соціально-економічної діяльності має своїм предметом інформацію необхідну для управління, а об'єктом – господарську діяльність окремого підприємства у вигляді фактів господарської діяльності [273, с. 98].

Проти такого поділу категорично виступає Ф.Ф. Бутинець, який вказує, що «...відрив теорії від практики бухгалтерського обліку, встановлення для облікової науки певного самостійного, особливого предмета дослідження, здатне породити тільки схоластичні, відірвані від злиття псевдонаукові побудови. Предмет науки бухгалтерського обліку, як і практики його застосування – єдиний і він включає реальні господарські процеси і явища, які в обліку відображаються та контролюються» [26, с. 23–24].

Я.В. Соколов вважає, що наука (рахунковедення) та практика (рахівництво) бухгалтерського обліку мають спільний предмет – факти господарського життя, але бухгалтерський облік не можна розглядати як єдину систему. На його думку, рахунковедення та рахівництво іноді бувають взаємопов'язаними, але не можуть бути єдиними, оскільки мають різний зміст, суб'єкти та завдання.

Тому «...змішувати рахунковедення та рахівництво означає нав'язати першому правила другого, оскільки життя більш важливе, ніж логічні конструкції та амбіції їх укладачів» [300, с. 484].

На наш погляд, ключем до істини є висновок Я. В. Соколова про те, що предмет бухгалтерського обліку не даний, а заданий йому. Відповідно «бухгалтерський облік – це те, що, згідно з заданими правилами, робить бухгалтер» [300, с. 16].

Предмет бухгалтерського обліку як практичної діяльності задається насамперед нормативними документами, а частково – власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою).

У різні часи, в різних країнах та на різних підприємствах межі предмета бухгалтерського обліку можуть відрізнятися. Це означає, що предмет бухгалтерського обліку динамічний у часі та просторі. При цьому мінімальні вимоги до бухгалтерського обліку, що визначаються відповідними регуляторними органами, схожі в багатьох країнах, особливо в сучасних умовах посилення процесів гармонізації та конвергенції національних систем обліку. Це створює

уявлення, що може бути визначений єдиний правильний предмет бухгалтерського обліку.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає, що метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Отже, законодавчо заданим предметом бухгалтерського обліку в Україні на сучасному історичному етапі є фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Поряд з тим, підприємство самостійно розробляє систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій. Тому якщо підприємство має потребу в певній інформації додатково до обов'язкового бухгалтерського обліку, воно може створити таку інформаційну систему і дати їй будь-яку назву: «контролінг», «внутрішньогосподарський облік», «управлінський облік» та ін.

Ця інформаційна система може існувати в межах загальної системи бухгалтерського обліку або окремо від неї. Тому, наприклад, у корпораціях США управлінський облік звичайно є функцією бухгалтерії, а в німецьких компаніях його нерідко реалізує служба контролінгу.

Отже, предмет бухгалтерського обліку в різних країнах може відрізнитись внаслідок відмін в законодавстві, традиціях, а на рівні окремих підприємств – внаслідок відмінностей в масштабах діяльності, стратегій, філософії управління тощо.

З урахуванням цього загальну конфігурацію предмета бухгалтерського обліку можна зобразити так, як показано на рис. 5.7. Зони R_1 і P_1 відображають мінімальні вимоги відповідно до обсягу ретроспективної та перспективної інформації загального призначення.

Ця частина предмета бухгалтерського обліку задається відповідними нормативними документами, зокрема положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(с)БО).

Зона R_1 характеризує традиційний предмет бухгалтерського обліку, що відображається шляхом реконструкції фактів господарського життя.

Зона P_1 характеризує перспективний вплив фактів господарського життя на майбутні грошові потоки та результати діяльності.

Така інформація звичайно наводиться в Примітках до фінансових звітів.

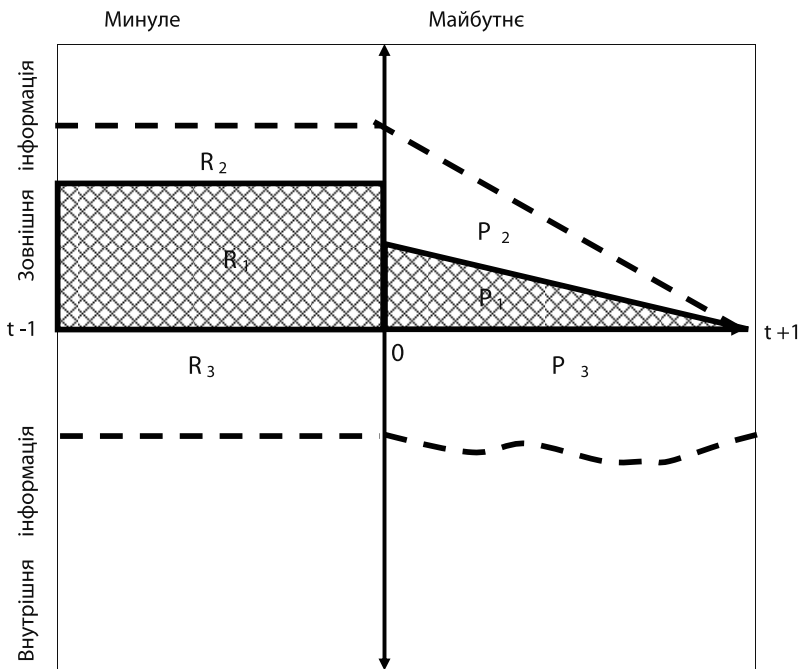


Рис. 5.7. Конфігурація предмета бухгалтерського обліку в загальному інформаційному полі

В Україні розкриття такої перспективної інформації передбачено згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (табл. 5.5).

Таблиця 5.5. Інформація про майбутні події, розкриття якої передбачено П(с)БО

Інформація, що підлягає розкриттю	П(с)БО
1. Сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів	П(с)БО 7 п.37.4
2. Сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів	П(с)БО 8 п. 37.3
3. Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	П(с)БО 11 п.21.6
4. Інформація за кожним видом непередбаченого зобов'язання (стислий опис, сума; невизначеність щодо суми або строку погашення; сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною)	П(с)БО 11 п. 22
5. Сума та її розподіл за терміном передбачених майбутніх грошових потоків або виплат, якщо операції з фінансовими інструментами призводять до виникнення цінкових, кредитних або інших ризиків	П(с)БО 13, п.43.5
6. Інформація щодо фінансової оренди: а) загальна сума мінімальних орендних платежів та їхня теперішня вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди: <ul style="list-style-type: none"> ▫ до одного року; ▫ від одного до п'яти років; ▫ понад п'ять років; б) сума майбутніх мінімальних орендних платежів, які на дату балансу передбачається одержати за угодами невідмовної оренди	П(с)БО 14, п. 21.2, 21.4, 23.1
7. Інформація про операційну оренду: а) загальна сума майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди: <ul style="list-style-type: none"> ▫ до одного року; ▫ від одного до п'яти років; ▫ понад п'ять років; б) загальна сума майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, які передбачається одержати за невідмовною орендою.	П(с)БО 14 п.22.1, 22.2, 24.2
8. Сума та період дії тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню	П(с)БО 17 п.19.5

Згідно з принципом повного висвітлення (стаття 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

У зв'язку з цим предмет бухгалтерського обліку охоплює також відповідно ретроспективні (зона R_2) та перспективні (зона P_2)

параметри господарських операцій та подій, які безпосередньо не регламентовані нормативними документами.

У сукупності, зони R_1 , R_2 , P_1 , P_2 відображають прозору частину предмета бухгалтерського обліку, яка прямо або опосередковано визначається відповідним регулюючим органом в інтересах широкого кола користувачів.

Але для управління підприємством потрібна більш різноманітна інформація, склад якої визначається цілями підприємства, рівнем управління та багатьма іншими чинниками. У конфігурації предмету бухгалтерського обліку така інформація представлена зонами R_3 та P_3 .

Зона R_3 характеризує групування витрат за різними ознаками (за центрами відповідальності, видами продукції, каналами збуту, замовниками тощо) та інші аналітичні дані, які необхідні підприємству, виходячи з його стратегії, структури, технології тощо.

Для ефективного управління підприємством більш важливою є інформація про можливі наслідки майбутніх операцій та альтернативні проекти рішень.

Вказуючи на це, А.М. Кузьмінський писав, що мета обліку полягає не лише в одержанні фактичної інформації про господарську діяльність, а й у забезпеченні потреб управління. Тому велике майбутнє, на його думку, належить прогностичному обліку, завданням якого є, зокрема, розробка проектів управлінських рішень або їх варіантів [175].

Такий прогностичний облік представлений зоною P_3 (рис. 5.7).

Предмет бухгалтерського обліку не слід обмежувати рамками господарюючого суб'єкта [198, 362] або асоційованої господарської системи [42].

З цього приводу Пітер Друкер пише: «Юридична особа (компанія) – це реальність для акціонерів, кредиторів, службовців і податкових служб. Але економічно компанія просто фікція».

«Економічна реальність – витрати всього процесу виробництва незалежно від того, хто чим володіє, – ось що дійсно має значення на ринку».

Тому нині бізнес дедалі частіше переходить від обчислення витрат тільки власної внутрішньої діяльності до калькуляції всього економічного процесу, в якому навіть дуже велика компанія являє собою лише одну ланку » [135, с. 156].

Отже, предметом бухгалтерського обліку може бути господарська діяльність окремого підприємства або кількох підприємств, наприклад групи (материнське та його дочірніх підприємств) та вартісного ланцюжка, в якому діє підприємство.

З урахуванням цього, можна стверджувати, що предметом бухгалтерського обліку є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власником підприємства або уповноваженим органом (посадовою особою).

Щодо визначення предмета бухгалтерського обліку як науки, то не можна погодитися з обмеженням його лише елементами методу.

Предмет наукової діяльності також визначають люди. Тому суб'єктами визначення предмета бухгалтерського обліку як науки є державні органи, науково-дослідницькі колективи та окремі вчені.

Виходячи з потреб суспільства та інтересів окремих його членів, предметом наукових досліджень є історичні, поточні та майбутні актуальні організаційні, методологічні та інші аспекти бухгалтерського обліку у взаємозв'язку із відповідними елементами довкілля, в якому він здійснюється.

Щоб переконатися в цьому достатньо проаналізувати тематику дисертацій, монографій, бюджетних та госпрозрахункових праць на відповідних історичних етапах розвитку певної країни.

Розглянуті розбіжності в підходах до визначення предмета бухгалтерського обліку, в свою чергу, зумовили різні визначення його методу.

Окремі вчені (Я.В. Соколов, М.С. Пушкар) розрізняють методи науки бухгалтерського обліку та методи бухгалтерського обліку як практичної діяльності.

Я.В. Соколов [300] єдиним методом науки та практики бухгалтерського обліку вважає моделювання, але розрізняє моделі, що використовуються в науковій та практичній діяльності.

Така точка зору не знайшла широкої підтримки з боку вчених. Лише М.С. Пушкар [281] поділяє позицію Я.В. Соколова в частині методу науки бухгалтерського обліку, відзначаючи, що таким методом в широкому розумінні виступає моделювання реальної картини господарської діяльності.

Більшість учених, як свідчить дослідження [199], розглядають метод бухгалтерського обліку, застосовуючи адитивний або процедурний підходи.

Перший підхід найбільше поширений. Він передбачає визначення методу бухгалтерського обліку як системи способів (прийомів), до яких традиційно відносять: документацію, інвентаризацію, калькуляцію, оцінку, рахунки, подвійний запис, баланс та звітність.

Прихильники такого підходу не дійшли згоди лише щодо кількості елементів методу.

Окремі автори визнають не всі вісім елементів, а лише частину з них. Наприклад, П.Н. Василенко [37] виключає зі складу елементів бухгалтерського обліку інвентаризацію, оцінку, калькулювання та звітність, а Ю.А. Верига та С.М. Деньга [42] традиційними методами бухгалтерського обліку вважають лише подвійний запис і систему рахунків.

З іншого боку, в рідкісних випадках цей перелік доповнюється новими елементами. Зокрема, Д.І. Пільменштейн [274] до згаданих восьми елементів додає ще й моделювання.

Прихильники процедурного підходу (К.Н. Нарібаєв, В.Ф. Палій та ін.) під методом бухгалтерського обліку розуміють систему процедур: спостереження, реєстрацію, вимірювання, класифікацію, систематизацію тощо.

На думку М.С. Пушкаря, процедурний метод аж ніяк не означає відміни адитивного, а може інтегруватися з ним, вказуючи на послідовність процедур та на те, за допомогою яких інструментів можна виконати ці процедури.

Виходячи з цього, він констатує, що бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів та інструментів: спостереження (документація та інвентаризація), вимірювання (оцінка та калькуляція), реєстрація та класифікація даних, а також узагальнення інформації (баланс і звітність) [281, с. 29].

З нашої точки зору, в процесі наукових досліджень та практичної діяльності застосовуються не лише моделювання, а й інші загальнонаукові методи дослідження: аналіз, синтез, дедукція, індукція, формалізація тощо.

У процесі конкретної практичної діяльності ці методи можуть реалізуватися за допомогою специфічних способів і прийомів.

Зокрема, в бухгалтерському обліку такими способами та прийомами є вже згадані: документація, інвентаризація, оцінка, рахунки, подвійний запис, баланс та ін.

Проте обмеження методу бухгалтерського обліку певною кількістю елементів є штучним, оскільки склад і кількість способів та прийомів залежать від предмета та мети дослідження.

Оскільки предмет і мету бухгалтерського обліку, визначають люди, то його методи також устанавлюють органи та особи, що регламентують ведення бухгалтерського обліку. Тому перелік елементів методу бухгалтерського обліку в кращому випадку може відображати лише ту частину методів, застосування яких обов'язкове для підприємств певної країни на певному історичному етапі її розвитку згідно з відповідними нормативами (законами, інструкціями, стандартами тощо), затвердженими органом, що регламентує ведення бухгалтерського обліку.

Зокрема, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», обов'язковим є документування господарських операцій, їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису в грошовій одиниці України, проведення інвентаризації активів і зобов'язань та складання фінансової звітності.

Але поряд з цими методами підприємство може застосовувати також інші методи, виходячи з власної стратегії й тактики.

Крім того, для різних підприємств можуть бути визначені різні методи реєстрації господарських операцій.

З цього приводу М. Кужельний зазначає, що: «В сучасних умовах, коли суттєво змінилися і форми збору, обробки, зберігання та передавання інформації, з'явилися нові погляди щодо основ бухгалтерського обліку: треба відходити від традиційних елементів формування, накопичення та передавання інформації для управління» [172, с. 46].

Розширення предмета бухгалтерського обліку в часі (майбутнє) і просторі (зовнішнє середовище) потребує визначення актуальності та адекватності традиційних методів бухгалтерського обліку.

В.Ф. Палій вважає, що центральним елементом методу бухгалтерського обліку є подвійний запис, навколо якого формуються всі інші елементи методу бухгалтерського обліку. Зокрема, з подвійного запису випливає необхідність застосування грошової оцінки до всього, що відображається на рахунках [256, с. 57].

Хоча подвійний запис і грошовий вимірник важливі в бухгалтерському обліку, таке твердження викликає певні заперечення.

По-перше, не дивлячись на значне поширення, подвійний запис не можна вважати єдиним можливим методом реєстрації господарських операцій. Наприклад, для бюджетних установ і малих

підприємств в окремих країнах може бути передбачений простий (уніграфічний) запис.

Можливість та необхідність застосування простого запису в малих підприємствах обґрунтовують Л. Сук [311] і В. Моссаковський [224], а Я.В. Соколов зазначає, що «...в тих випадках, коли підприємство не прагне отримати прибутку, застосування подвійної патрімональної бухгалтерії взагалі втрачає будь-який сенс. При цьому найбільш ефективною буде камеральна бухгалтерія» [300, с. 485].

Д. Панков вважає, що позитивним напрямом розвитку бухгалтерської звітності (насамперед балансу) є відображення в ній не лише статистичних показників, а й динаміки розвитку підприємства шляхом фіксації в звітності матричної кореспонденції оборотів між основними групами рахунків [262, с. 166].

По-друге, не можна обмежувати методів бухгалтерського обліку лише оцінкою в грошовому вимірнику. Хоча цей вимірник є узагальнюючим (на рівні синтетичних рахунків і фінансової звітності), для забезпечення контролю та оперативного управління використовуються дані аналітичного та позабалансового обліку, виражені в негрошових вимірниках.

Заслуговує на увагу точка зору [288] щодо необхідності перенесення акценту з числової точності даних обліку на використання лінгвістичних змінних, значеннями яких є слова або речення. При цьому перспективною є розширена мова звітності – XBRL.

Для розширення межі можливостей бухгалтерської інформації, на думку А.Н. Хоріна, слід розглянути проблеми сумісності системних даних бухгалтерського обліку і системи оціночних показників бізнесу.

Це потребує концентрації уваги не на форматах бухгалтерських звітів, а на гармонізації показників вартості бізнесу і податкової соціальної та екологічної інформації. Виходячи з цього, метою звітності є адекватна характеристика фактичного стану справ у компанії з урахуванням навколишнього ринкового середовища [336, с. 52].

Погоджуючися з автором щодо зміни парадигми звітності, слід зазначити, що пропозиції А.Н. Хоріна [337, 338], спрямовані на вдосконалення виключно корпоративної (ринково орієнтованої) звітності, не розповсюджуються на звітність для інших користувачів.

На нашу думку, йдеться не про заміну фінансової звітності ринково орієнтованою звітністю, а про створення системи обліку, орієнтованої на потреби різних користувачів.

Тому зміна парадигми звітності має бути спрямована на перехід від моноцільової звітності до багатоцільової звітності.

Це означає, що структура балансу та інших форм звітності має впливати виключно з потреб конкретних користувачів, а не єдиних принципів бухгалтерського обліку.

Сучасна система бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні ґрунтується на таких принципах: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірнику, періодичності.

У вітчизняній літературі є різні точки зору щодо зазначених принципів, але немає аналізу їхньої актуальності та достатності для забезпечення інформаційних потреб різних користувачів. Замість цього дослідники [198, 273] звичайно акцентують увагу на неоднозначності тлумачення і суперечливості регламентації принципів бухгалтерського обліку.

Згідно з принципом автономності кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.

Цей принцип застосовується навіть у випадку, коли власник несе повну матеріальну відповідальність (в тому числі своїм майном) за зобов'язаннями підприємства.

Цим принципом досягається чітке визначення сфери підзвітності, тобто господарська діяльність пов'язується з конкретним суб'єктом. Хоча окремі підрозділи (філії, відділення) підприємства також можуть складати фінансові звіти, але показники діяльності таких відокремлених підрозділів включаються до фінансової звітності підприємства.

На наш погляд, не слід ототожнювати сферу підзвітності лише з юридичною особою. Наприклад, материнське підприємство та його дочірні підприємства є окремими юридичними особами, але складають консолідовану фінансову звітність, яка відображає їх діяльність як єдиної економічної одиниці.

Крім того, в сучасних умовах економічні стосунки між господарюючими об'єктами набувають різноманітних форм. Зокрема, поширені спільні підприємства, філії, аутсорсінгові партнери тощо.

Проте традиційна консолідована фінансова звітність об'єднує активи, зобов'язання, доходи та витрати лише материнського та його дочірніх підприємств.

Обмеження облікової одиниці (accounting entity) традиційною групою контрольованих підприємств не дає можливості оцінити реальний потенціал бізнесу, оскільки його конкурентні переваги значною мірою зумовлені взаємовигідними зв'язками з партнерами. Тому, цілком ймовірно, очікувати розширення сфери консолідації фінансової звітності шляхом трансформації поняття «економічна одиниця» та модифікації методів консолідації.

З іншого боку, для цілей оподаткування обліковою одиницею може виступати не юридична особа, а спільна діяльність, для якої складається окремий баланс.

Тому, на наш погляд, при складанні звітності слід виходити з принципу релевантної (доречної) економічної сукупності.

Принцип безперервності передбачає, що діяльність підприємства буде тривати протягом невизначеного періоду і не буде припинена в доступному для огляду майбутньому. Таке припущення важливе, оскільки в разі банкрутства або ліквідації підприємства його фінансова звітність складається, виходячи з інших принципів та вимог щодо оцінювання статей, ніж в умовах звичайної діяльності.

Зокрема, в разі ліквідації підприємства його активи оцінюються за чистою вартістю реалізації, а розподіл активів і зобов'язань на поточні і довгострокові втрачає сенс.

Отже, безперервність означає, що фінансову звітність складають виходячи з припущення, що підприємство не має ні наміру, ні потреби ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність.

Оцінюючи доречність припущення щодо безперервності діяльності підприємства, його керівництву слід зібрати всю наявну інформацію та розглянути чинники, які визначають прибутковість операцій та доступ до фінансових ресурсів (принаймні протягом 12 місяців після дати балансу).

Якщо після проведеного аналізу в керівництва є значна невпевненість, що ґрунтується на інформації про події або умови, які можуть вплинути на здатність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі, це слід викласти в Примітках до фінансових звітів, із зазначенням причини.

У разі, якщо фінансові звіти складені не на основі припущення безперервності діяльності, про це також слід повідомити в При-

мітках з описом причин, з яких підприємство не вважається безперервно діючим, і основи оцінки, яка була застосована для складання фінансових звітів.

Принцип безперервності втрачає сенс, якщо метою є оцінка вартості бізнесу. В цьому випадку навіть за наявності припущення безперервності діяльності активи і зобов'язання будуть оцінені на підставі ринкових цін.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат означає, що результати операцій та інших подій слід відображати в облікових реєстрах і фінансових звітах тоді, коли вони мали місце, а не тоді, коли підприємство отримує або сплачує кошти.

Такий підхід до складання фінансових звітів дає можливість інформувати користувачів не тільки про надходження або сплату грошових коштів у минулому, а й про зобов'язання платити кошти або про їх надходження в майбутньому.

Виходячи з цього принципу, доходи слід відображати в обліку і звітності в тому періоді, коли вони були зароблені, а витрати – на основі відповідності їх цим доходам. Принцип нарахування та відповідності забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду зіставленням доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Однак не всі витрати можна безпосередньо пов'язати з певним доходом. Через це застосування принципу нарахування та відповідності не означає можливості визнання в балансі статей, які не відповідають визначенню активів і зобов'язань.

У зв'язку з цим витрати, які не мають безпосереднього зв'язку з певними доходами, слід відображати в Звіті про фінансові результати в тому періоді, коли вони виникли.

Дотримання принципу нарахування ускладнюється щодо витрат на охорону довкілля. Ф.Мур звертає увагу на те, що, згідно з традиційним тлумаченням, критерієм капіталізації витрат, тобто визнання їх як активів, є втілена в них майбутня економічна вигода. Але витрати, пов'язані з охороною середовища, як правило, не приводять до збільшення майбутніх грошових потоків, а дозволяють уникнути можливих витрат у майбутньому. Тому слід визначити, які витрати на охорону середовища слід капіталізувати.

Що стосується резервів, то, згідно з МСБО, резерви для забезпечення ризику можуть бути створені лише тоді, коли існує

зобов'язання, яке може призвести до заборгованості в майбутньому. Але така умова не сумісна з реаліями охорони середовища. Тому потрібні відповідні стандарти обліку, які врахували б особливості витрат і резервів, пов'язаних із середовищем [53, с. 7].

У сучасних умовах цей принцип не задовольняє потреб усіх користувачів, оскільки для прийняття управлінських рішень звичайно розглядають майбутні грошові потоки. Крім того, для цілей оподаткування можна застосовувати касовий або змішаний підхід, наприклад, на підставі першої події.

У зв'язку з цим останнім часом учені та практики [398, 429] частіше стали говорити про те, що показники обліку за методом нарахування, в кращому випадку, застарілі, а в більшості випадків – шкідливі.

Превалювання сутності над формою означає, що операції та події мають обліковуватись і подаватися в звітності відповідно до їхньої економічної сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Такий підхід застерігає від абсолютизації юридичної трактовки подій та операцій, які відображаються в бухгалтерському обліку, оскільки сутність операцій та інших подій не завжди адекватна тому, що впливає з їхньої юридичної (або встановленої) форми. Наприклад, передавання активу у фінансову оренду не означає перехід права власності на нього від орендодавця до орендаря. Проте на практиці цей актив зараховується на баланс орендаря, оскільки до останнього фактично перейшли всі вигоди та ризики, пов'язані з використанням цього активу.

І навпаки, звичайно реалізація продукції означає перехід права власності до іншої сторони. Однак якщо угода забезпечує подальше використання продавцем економічних вигод, втілених у проданому активі, відображенням цієї операції як реалізації не забезпечить правдивого подання інформації про неї у фінансовій звітності.

Таким чином, принцип превалювання сутності над формою підкреслює, що бухгалтерський облік не є засобом формальної фіксації формальних даних. Його головна мета – правдиво відобразити господарську діяльність та надати користувачам реальну картину фінансового стану підприємства. Тому наявність або відсутність первинних документів або законодавчих актів не завжди є підставою для відображення або невідображення операцій в бухгалтерському обліку з метою складання фінансової звітності.

Превалювання сутності над формою недоречно від час підготовки звітності за уніфікованими правилами. Це стосується насамперед податкової звітності. В таких випадках застосовують принцип превалювання форми над сутністю.

Принцип історичної (фактичної) собівартості означає, що пріоритетною є оцінка активів і зобов'язань підприємства, виходячи із фактичних витрат на виробництво або придбання відповідних активів.

На думку Я.В. Соколова, калькуляція фактично виробленої продукції та/або наданих послуг надає більше ніж умовного характеру оцінці об'єктів обліку [300, с. 485].

Слід сказати, що пріоритетність історичної (фактичної) собівартості стосується головним чином первісної вартості активів і зобов'язань. Із часом оцінка активів і зобов'язань може змінюватися для забезпечення достовірності даних обліку.

Прикладами зміни оцінки активів є: переоцінювання основних засобів; коригування оцінки фінансових інвестицій та фінансових зобов'язань; знецінення запасів.

Останніми роками в міжнародній практиці спостерігається тенденція розширення сфери застосування справедливої вартості для оцінювання активів і зобов'язань. Але на практиці використання справедливої вартості як бази оцінювання активів і зобов'язань призводить до значних витрат. Тому на сьогодні в більшості випадків має місце змішане оцінювання, тобто комбінація історичної (фактичної) собівартості з теперішньою вартістю, відновлюваною собівартістю, чистою вартістю реалізації тощо.

Історична (фактична) собівартість звичайно нерелевантна для прийняття управлінських рішень. Тому в системі глобального обліку вибір оцінки має залежати від мети та потреб користувача, що можна визначити як принцип релевантності оцінки.

Обачність зумовлена невизначеністю певних подій (наприклад, отримання сумнівних боргів, строку експлуатації основних засобів тощо). У зв'язку з цим під час оцінювання наведеної в звітах інформації слід уникати завищення активів і доходів або заниження витрат і зобов'язань підприємства.

Це означає, що витрати та зобов'язання потрібно відображати в бухгалтерському обліку відразу ж після отримання свідчення про ймовірність виникнення їх, а активи та доходи – лише тоді, коли вони реально отримані або зароблені. Тому, наприклад, сумнівну дебіторську заборгованість слід списувати на витрати та вираховува-

ти з загальної суми дебіторської заборгованості в тому періоді, коли з'явилися сумніви щодо можливості її погашення.

Іншими прикладами застосування принципу обачності є оцінювання запасів за найменшою вартістю (первісною вартістю або чистою вартістю реалізації) і зменшення корисності необоротних активів.

Проте необачність не означає створення прихованих або надмірних резервів, навмисне заниження оцінки активів та доходів чи завищення зобов'язань або витрат.

Принцип обачності дозволяє уникнути зайвого «оптимізму» під час оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку, тобто зменшити ризик суб'єктивності в умовах застосування облікової оцінки.

У західній практиці поряд з терміном «обачність» для опису цього принципу застосовують термін «консерватизм».

С. Тіллі та У. Котонен відзначають, що консерватизм свідчить про відношення до невизначеності. Його вплив на практику обліку характеризує обрана система оцінювання та зроблені розкриття. На ступінь консерватизму впливають різні інституціональні причини: законодавчі основи, структура капіталу, оподаткування тощо. Тому значення консерватизму варіюється серед фірм, галузей та країн. Не дивлячись на гармонізацію стандартів бухгалтерського обліку, відмінності в консерватизмі не лише залишаються, а навіть зросли за останні 30 років [88, с. 62].

На нашу думку, застосування принципу обачності призводить до невідповідності витрат і доходів, неповного відображення активів підприємства (зокрема, значної частини нематеріальних активів).

Крім того, цей принцип не прийнятний для цілей оподаткування, оскільки може призвести до «штучного» заниження оподаткованого прибутку.

Згідно з принципом єдиного грошового вимірника, господарські операції підприємства в його фінансовій звітності узагальнюються в єдиній грошовій одиниці. Цей принцип припускає, що гроші є найуніверсальнішим вимірником різномірних об'єктів обліку та забезпечують адекватне оцінювання господарської діяльності підприємства.

Принцип єдиного грошового вимірника ґрунтується на припущенні, що грошова одиниця має стабільну купівельну спроможність. Але в умовах інфляційної економіки виникає потреба коригувати

показники звітності з урахуванням зміни купівельної спроможності грошей.

Підприємства України ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України – гривні. Поряд з тим, в аналітичному обліку широко застосовуються натуральні і трудові вимірники, а операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів за кожною іноземною валютою окремо.

Поряд з тим, нові стратегії та реалії конкурентної боротьби вимагають нових систем оцінювання ефективності, що призвело до радикального перегляду відношення до фінансових показників роботи компаній, використання їх не як основних, а лише як одних з багатьох можливих [367, с. 33].

П.Р. Нівен [239] зазначає, що системи, які ґрунтуються на фінансових показниках, ідеально підходили для машинних, орієнтованих на матеріальні активи ранніх підприємств, але вони погано пристосовані для виявлення сучасних механізмів (зокрема, нематеріальних чинників), що створюють вартість. Для цього необхідна оцінювальна система, здатна зрівноважити, збалансувати історичну точність і цілісність фінансових даних за допомогою сьогоденних чинників економічного успіху.

Отже, принципом глобальної системи обліку має бути збалансованість грошових і негрошових вимірників.

Принцип періодичності передбачає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності.

В Україні звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, а проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року.

Проте, така звітність не дає змоги оцінювати й аналізувати діяльність окремих підрозділів та оперативно впливати на відхилення від запланованих параметрів. Тому в системі управлінського обліку інформація про діяльність окремих сегментів (підрозділів, районів збуту, виробничих ліній тощо) готується і надається менеджерами за коротші проміжки (добу, тиждень, місяць) або в міру потреби прийняття рішень.

Виходячи з цього, можна зазначити, що ознакою якості звітності є її своєчасність, а не періодичність.

Згідно з принципом послідовності, підприємству слід постійно (з року в рік) застосовувати обрану облікову політику. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Дотримання цього принципу є передумовою зіставності показників фінансових звітів за різні звітні періоди.

Проте принцип послідовності не завжди дотримується у випадку податкової звітності, оскільки зміна податкового законодавства може призвести до незіставності певних показників.

Принцип повного висвітлення означає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймається на її основі.

Повне висвітлення означає, що суттєва та доречна інформація про фінансове становище і результати діяльності підприємства надана користувачам.

Практичне застосування принципу повного висвітлення досягається шляхом розкриття інформації: безпосередньо у фінансових звітах та в примітках до них.

Поряд з тим, люди можуть реагувати на суб'єктивно визначену суттєвість по-різному. Тому інформація, наведена в звітності, має містити підходи до оцінювання суттєвості, щоб користувачі звітності мали можливість оцінити пов'язаний з цим ризик.

Вищевикладене дозволяє узагальнити запропоновані принципи глобального бухгалтерського обліку (табл. 5.6).

Виходячи з наведеного, можна констатувати, що суттєвим обмеженням бухгалтерського обліку в Україні є те, що він ґрунтується на загальноприйнятих принципах фінансової звітності. Ці принципи не враховують інтересів усіх користувачів облікової інформації та реалії постіндустріального суспільства.

На думку багатьох фахівців, традиційний бухгалтерський облік не задовольняє передусім сучасні потреби користувачів для прийняття ефективних рішень. Вказуючи на це, П. Друкер пише: «Жодне із сучасних завдань менеджменту не збігається із загальними положеннями традиційної моделі ведення обліку» [135, с. 136].

Таблиця 5.6. Принципи бухгалтерського обліку

Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні	Принципи глобального бухгалтерського обліку
Принцип автономності	Принцип релевантної економічної сукупності
Принцип безперервності	–
Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат	Принцип нарахування та/або касовий принцип
Превалювання сутності над формою	Превалювання сутності над формою або форми над сутністю
Принцип історичної (фактичної) собівартості	Принцип релевантного оцінювання
Обачність	Чутливість до ризику
Принцип єдиного грошового вимірника	Принцип збалансованості фінансових (грошових) і нефінансових (негрошових) показників
Принцип періодичності	Принцип своєчасності
Принцип послідовності	Принцип послідовності (якщо інше не зазначене користувачем)
Принцип повного висвітлення	Принцип репрезентативності

Аналогічного висновку дійшов Я.В. Соколов, який зазначає: «Для того щоб дані бухгалтерського обліку могли слугувати джерелом інформації для прийняття дієвих рішень, вони мають відповідати трьом вимогам: бути достатньо репрезентативними, мати необхідну значущість і давати можливість обчислювати ризики, пов'язані з наслідками рішень, що приймаються» [300, с. 486].

Поділяючи цю точку зору, вважаємо, що головною причиною нерепрезентативності даних бухгалтерського обліку є те, що його методи зорієнтовані лише на забезпечення суцільного, безперервного і документального відображення фактів господарської діяльності.

По-перше, документи, в більшості випадків, складаються після здійснення фактів господарського життя, а тому облік завжди відстає від реального життя [303, с. 50].

По-друге, суцільний облік більшості елементарних господарських явищ неможливий, а тому доводиться або отримувати дані вибірково шляхом, або не отримувати їх зовсім [328, с. 33].

Виходячи з того, що більшість господарських явищ мають масовий характер, слід погодитися, що вони можуть бути об'єктом

облікового дослідження із застосуванням статистичних методів як суцільного спостереження (наприклад, облік випуску продукції, табельний облік) так і вибіркового спостереження (облік внутрішньозмінного використання робочого часу, завантаження обладнання, норм виробітку) [328, с. 28].

Хоча до вибірових методів бухгалтери ставляться з недовірою, але коли застосовуються такі методи, то відома помилка вибірки, а бухгалтери, рахуючи все до копійки, можуть потрапити до ілюзії точності [328, с. 51]. Це підтверджує досвід застосування спрощених методів калькулювання у Франції.

До таких методів належать зокрема метод еквівалентності, метод балів, метод характерних чисел і метод Г.Р. Ці методи ґрунтуються на статистичному вивченні співвідношень між собівартістю окремих видів продукції та широко використовуються для розподілу витрат між виробами [310, с. 174–175].

А.Н. Хорін головним обмеженням традиційних методів бухгалтерського обліку вбачає в тому, що вони орієнтовані на інформацію не фактологічного, а прогнозного характеру.

Проведене нами дослідження свідчить, що в управлінському обліку для цілей перспективного відображення вже широко використовуються такі методи бухгалтерського обліку, як оцінка, калькулювання, баланс і звітність. Для складання прогнозного балансу можуть бути використані система рахунків і подвійний запис.

Отже, методи бухгалтерського обліку можуть бути застосовані як ретроспективно, так і перспективно.

Розглянуті обмеження теорії бухгалтерського обліку потребують застосування нової парадигми.

В.Я. Соколов на основі аналізу історичних аспектів бухгалтерського обліку виділив три парадигми, які послідовно змінювали одна одну – уніграфічну, камеральну та подвійну (діграфічну) [299, с. 572–573].

Н.М. Малюга розглядає п'ять парадигм бухгалтерського обліку (проста натуральна бухгалтерія; камеральна бухгалтерія; проста монетарна бухгалтерія; подвійна статична бухгалтерія; подвійна динамічна бухгалтерія) та пропонує шосту парадигму «Подвійна інформаційна динаміка» [198, с. 19].

Такий підхід не можна вважати вдалим, оскільки заміна однієї теорії на іншу не дозволяє досягти поставленої мети – забезпечити інформацією всіх зацікавлених користувачів. Наприклад, баланс,

за визначенням Н.М. Малюги, має відображати реальну ринкову вартість підприємства та містити активи, на які поширюється економічний контроль.

Запровадження такої парадигми знову приведе до задоволення потреб лише певної частини користувачів. Як уже було розглянуто вище, баланс може відображати податкові, стратегічні, статистичні оцінки активів, зобов'язань і капіталу. Тому, безумовно, правий Я.В. Соколов, що «немає і не може бути одної та єдино правильної теорії бухгалтерського обліку, оскільки в дійсності їх безліч і всі вони, в своїй основі, доповнюючи одна одну, правильні та корисні» [303, с. 52].

Виходячи з цього, парадигма глобального обліку має об'єднувати ідеї уніграфічної, камеральної, діграфічної парадигм та враховувати надбання суміжних галузей знань.

5.3. Проблеми практичного застосування глобального бухгалтерського обліку.

Розбіжності в потребах користувачів щодо облікової інформації привели до створення окремих підсистем обліку для задоволення потреб окремих користувачів.

При цьому, звичайно, існував «привілейований користувач», задля якого будувалася система бухгалтерського обліку, а потім формувались додаткові (паралельні) підсистеми обліку.

У країнах континентальної Європи привілейованим користувачем традиційно виступали податкові органи або органи державної статистики.

На відміну від цього, в англосаксонських країнах система бухгалтерського обліку орієнтована насамперед на потреби інвесторів.

В обох випадках додаткова інформація для цілей управління формується паралельно або в межах базової системи бухгалтерського обліку.

В умовах сучасних інформаційних технологій створення окремих підсистем обліку для задоволення потреб окремих користувачів неефективне. Розв'язати цю проблему можна, побудувавши глобальну систему бухгалтерського обліку, яка передбачає врахування усіх потреб різних користувачів і оптимізацію єдиного компонента, що обліковує та обробляє інформацію.

Перевагою такої системи вважається достовірність інформації, однократність запису, ефективне запровадження та навчання [331, с. 11–13].

Проте запровадження такої системи потребує визначення шляхів практичної оптимізації згаданого єдиного компонента.

Слід зазначити, що Д. Фурш [331] розглядає глобальну систему бухгалтерського обліку, виходячи з традиційного погляду на бухгалтерський облік як засіб ретроспективного відображення господарської діяльності.

Водночас, глобальна система бухгалтерського обліку має вирішувати ширший спектр завдань. З цього приводу М.Г. Чумаченко зазначає: «Бухгалтерський облік ставить своїм завданням описувати, пояснювати, передбачати факти і одночасно спрямовувати наші дії. В цьому він спирається на чотири види моделей: описові, пояснювальні, прогностичні та моделі прийняття рішень» [354, с. 3].

Схожий підхід застосовують американські вчені Ч. Хорнгрен і Г. Сандем [417], які виділяють три типи облікової інформації, а саме для:

- рахівництва (безперервне накопичення і класифікація даних для оцінювання діяльності підприємства);
- привернення уваги (регулярна звітність, яка містить інформацію про відхилення та їх інтерпретацію за окремими сегментами);
- вирішення проблеми (інформація щодо можливих результатів майбутніх дій та рекомендації щодо вибору оптимального варіанта).

Таке визначення завдань бухгалтерського обліку дає змогу говорити про необхідність створення глобальної системи бухгалтерського обліку, яка має забезпечити інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів (рис. 5.8).

Глобальна система бухгалтерського обліку може бути визначена як система збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної фінансової та нефінансової інформації про минулі та майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища.

Відмінності в змісті та структурі інформації, що використовується інвесторами, податковими і статистичними органами, управлінським персоналом підприємства, зумовлюють необхідність узгодження вимог користувачів щодо формування та обсягу звітних показників.

З цього приводу Д. Фурш пише: «Щоб задовольнити потреби кожного користувача, всі користувачі мають надавати максимальну кількість інформації під час розроблення концепції та запровадження глобальної системи бухгалтерського обліку» [331, с. 14].

На її думку, участь усіх сторін (акціонерів, менеджменту, податкових органів і органів державної статистики) приведе до створення практичної та гнучкої системи, яка зможе задовольнити усім цілям.

При цьому слід докласти всіх можливих зусиль, щоб запобігти жорстким рішенням, оскільки сучасні комп'ютерні системи мають гнучку структуру, спрямовану на кількох користувачів.

Аналогічного погляду дотримується і М. Чумаченко, зазначаючи, що «необхідний консенсус, який підводив би нас до того, що ми домовляємося про принципи формування інформації для користувачів» [354, с. 12].

На думку Д. Панкова, відображення узгоджених інтересів різних груп користувачів в облікових даних, які формуються безпосередньо суб'єктом господарювання, мало ймовірно. Тому отримання даних для зовнішніх користувачів може бути передано бухгалтерським агенціям, які відповідали б за достовірність зовнішньої звітності [262, с.167].

На нашу думку, скептицизм Д. Панкова ґрунтується на припущенні, що в межах однієї інформаційної системи неможливо:

- 1) забезпечити потреби користувачів, інтереси яких суттєво відрізняються;
- 2) отримати нефінансову інформацію.

Ці припущення потребують підтвердження або спростування на основі аналізу можливої гармонізації вимог до інформації з боку різних користувачів. Це стосується насамперед вимог державних органів, які мають реальні повноваження впливати на систему бухгалтерського обліку в Україні.

Згідно зі статтею 3 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Практичне дотримання цього положення ускладнюється тим, що діючий уніфікований план рахунків орієнтований на формування інформації для складання фінансової звітності. В результаті, як зазначають Л. Ловінська і О. Білоусова, національна система бухгалтерського обліку не забезпечує формування інформаційної бази для складання усіх видів звітності, зокрема податкової [193, с. 11].

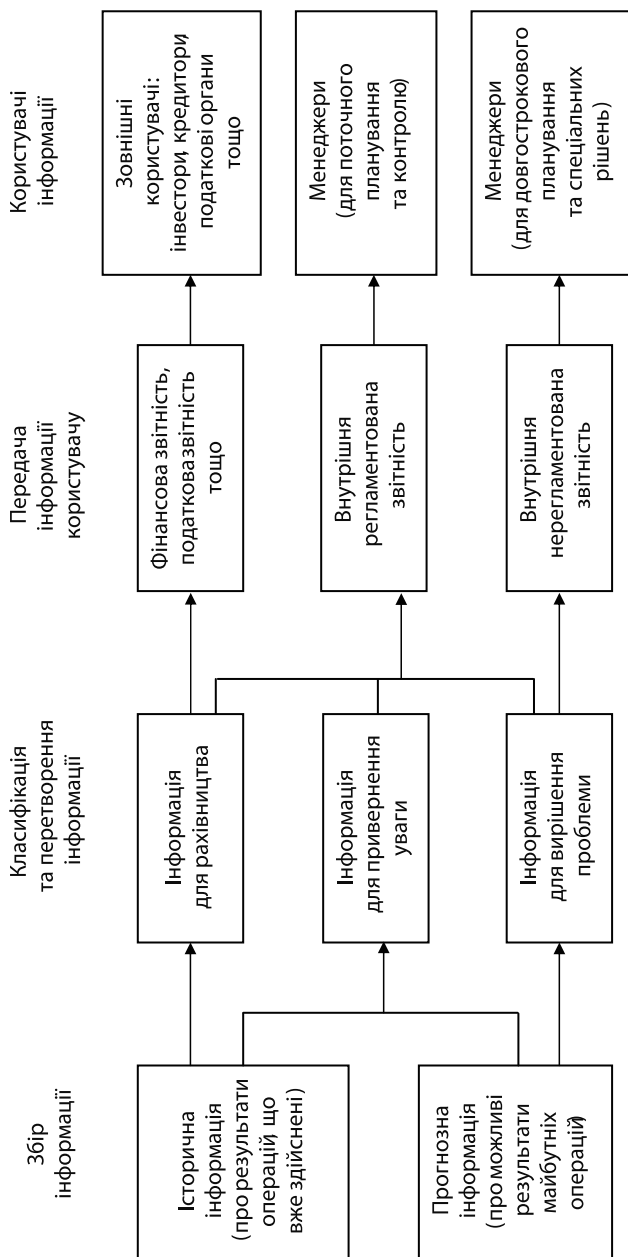


Рис. 5.8. Глобальна система бухгалтерського обліку

Розв'язання цієї проблеми представники державних органів [160, 194] вбачають в уніфікації бухгалтерського та податкового обліку. Для цього фахівці Науково-дослідного фінансового інституту Міністерства фінансів України розробили методику, яка була запроваджена у формі Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Мінфіну від 29.12.2006 р. №1316 (далі – Положення № 1316).

Цим Положенням здійснено спробу відстежити зв'язок доходів і витрат у бухгалтерському обліку з валовими доходами та валовими витратами через постійні та тимчасові різниці для складання декларації з податку на прибуток та забезпечення зіставлення і відповідності бухгалтерського та податкового обліку.

З цією метою передбачено коригування даних бухгалтерського обліку на суму постійних і змінних податкових різниць. При цьому податковою різницею визнається різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходу, витрат активів і зобов'язань у бухгалтерському обліку та податковому законодавстві.

Для ідентифікації такого підходу до визначення податкових різниць звернімося до теорії цього питання.

У теорії і практиці розрізняють два види різниць між обліковим і податковим прибутком: тимчасові і постійні (рис. 5.9).

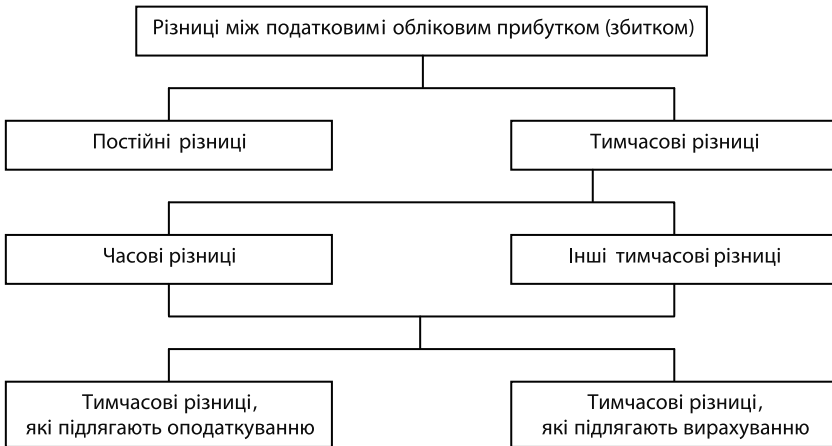


Рис. 5.9. Класифікація різниць між податковим і обліковим прибутком (збитком)

При цьому слід звернути увагу, що поняття тимчасових різниць не тотожне поняттю часових різниць. Часові різниці виникають у поточному звітному й анулюються в наступних звітних періодах.

Разом з тим у загальному випадку всі часові різниці збігатимуться з тимчасовими різницями, за деякими винятками. Так, винятки становлять різниці, які виникають, коли:

- балансова вартість активу або зобов'язання після первісного відображення (визнання) в обліку відрізняється від їх первісної податкової бази;
- немонетарні активи та зобов'язання господарської одиниці за межами України перераховуються за історичним валютним курсом.

Крім того, деякі статті балансу мають податкову базу, але не відображаються в балансі як актив або зобов'язання.

Для визначення й обліку податкових різниць за різних часів і в різних країнах застосовувалися такі методи (табл. 5.7).

Таблиця 5.7. Методи обліку відстрочених податків

Назва методу	Характеристика методу
Метод відстрочення	Суму відстрочених податків на прибуток розраховують як добуток різниці між обліковим і податковим прибутком і діючої ставки податку на прибуток
Метод зобов'язання за звітом про прибуток	Ґрунтується на часових різницях. Відстрочений податок розраховується як добуток діючої ставки податку на прибуток і суми часових різниць. При цьому враховується коригування у зв'язку зі зміною ставки податку і запровадженням нових податків
Метод зобов'язання за балансом	Передбачає визначення тимчасових податкових різниць шляхом множення різниці між податковою і обліковою базою оцінки статей балансу (активів і зобов'язань) на передбачувану ставку податку на прибуток

Останні 60 років триває дискусія зарубіжних фахівців з приводу «правильного» методу обліку податків на прибуток. В результаті як американські, так і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку пройшли «еволюційний» шлях від методу відстрочення до методу зобов'язань.

Зокрема, в 1967 р. Рада з принципів бухгалтерського обліку США видала бюлетень APB 11, яким було встановлено, що облік податку на прибуток має вестись із застосуванням методу відстрочки.

У 1987 р. Рада зі стандартів фінансового обліку США (FASB) вирішила, що АРВ 11 більше не відповідає сучасним вимогам, оскільки не враховує змін, що сталися в податковому законодавстві та ставках оподаткування. В результаті було видано стандарти SFAS 96 і SFAS 109, які передбачають застосовувати метод зобов'язань.

Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в 1979 р. оприлюднив МСБО 12 «Податки на прибуток», яким дозволялося використовувати або балансовий метод або метод відстрочки.

Нова редакція МСБО 12 (1998 р.) значною мірою збігається з SFAS 109 і передбачає застосування методу зобов'язання за балансом.

П(с)БО 17 «Податок на прибуток», який ґрунтується на МСБО 12, також передбачає застосування лише одного методу – методу зобов'язання за балансом. На відміну від цього, Положенням № 1316 передбачено, по суті, паралельне використання двох методів: методу зобов'язання за звітом про прибуток і методу зобов'язання за балансом.

Наслідком цього є суттєве збільшення обсягу облікової роботи, оскільки бухгалтери будуть змушені обчислювати різниці між податковими і обліковими оцінками двічі:

- відповідно до П(с)БО 17 – тимчасові різниці, виходячи з податкової бази, та балансової вартості активів і зобов'язань (що відповідає положенням МСБО 12) для заповнення форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»;
- відповідно до Положення № 1316 – тимчасові та постійні різниці між валовими доходами/витратами і обліковими доходами/витратами, наведеними у Звіті про фінансові результати (форма № 2), – для заповнення форми № 7.

Крім того, як свідчать дані Додатка 13, значно збільшується кількість записів в аналітичному обліку, оскільки Положення № 1316 встановлює додаткову деталізацію інформації в розрізі рахунків для забезпечення єдиного підходу до отримання даних для розрахунку податкових різниць.

Внаслідок цього більшість фахівців [237, 271] вважають, що Положення № 1316 за значних витрат не приносить жодних додаткових вигод і не буде застосовуватися на практиці.

Спрощення процедури складання податкової звітності за даними бухгалтерського обліку цілком залежить від методики розрахунку податку на прибуток, закладеної в податковому законодавстві. Якщо ця методика ґрунтуватиметься на алгоритмі роз-

рахунку облікового прибутку, то шляхом нескладних коригувань можна перейти від показника облікового прибутку до податкового прибутку, що позбавить необхідності паралельного ведення обліку валових доходів і валових витрат.

Проте навіть у разі значної гармонізації бухгалтерського і податкового обліку залишатимуться розбіжності між бухгалтерським обліком і системою статистики.

Між системами бухгалтерського обліку та статистики існує багато спільного, та все ж фахівці [198, 204, 227, 243, 293, 358] вказують на значні відмінності між ними.

Проаналізувавши підходи до формування інформації в системі національних рахунків і в системі бухгалтерського обліку, можна визначити такі невідповідності цих систем: термінологічні, класифікаційні, оцінювальні; методологічні.

Термінологічні розбіжності пов'язані з різним трактуванням однакових термінів і застосуванням різних термінів для схожих об'єктів спостереження. Зокрема, термін «рахунок» має різне значення в бухгалтерському обліку та статистиці.

У статистичній системі національного рахівництва рахунок – це метод взаємоув'язки (або балансування) набору економічних показників, що об'єднуються в систему на основі статистичної (детермінованої або стохастичної) моделі.

У бухгалтерському обліку рахунок звичайно розглядають як спосіб групування та відображення господарських операцій підприємства.

Внаслідок цього, наприклад, складання рахунків першого класу в СНР передбачає не підсумовування, як це має місце в бухгалтерському обліку (наприклад, рахунок «Основне виробництво»), а економічно-статистичне обчислення автономних показників шляхом їх моделювання [243, с. 12].

Поряд з тим, на відміну від терміна «амортизація», що застосовується в бухгалтерському обліку, у СНР прийнятий термін «споживання основного капіталу».

Класифікаційні відмінності зумовлені, насамперед, відмінностями в підходах до класифікації витрат і нефінансових активів, на які вказують М. Меламед і О. Беглова [204].

Існують також розбіжності в класифікації товарів і послуг, які в СНР поділяються на кінцеві і проміжні, та в основних показниках продукції [198, с. 55].

Крім того, у СНР застосовується поняття «витрати втраченої вигоди», тобто витрати, пов'язані з використанням існуючого активу в тому або іншому конкретному процесі виробництва, вимірюються сумою вигод, що могли б бути отримані при іншому використанні даного активу або товару.

На відміну від витрат на придбання активу, понесених у певний момент у минулому, витрати втраченої вигоди обчислюються щодо можливостей, втрачених на момент використання даного активу або ресурсу [227, с. 11].

Головною відмінною в підходах до оцінювання є те, що в системі СНР зміни в активах і багатстві обчислюються за цінами, які діють на момент операції, а в бухгалтерському обліку зберігається пріоритетність історичної (фактичної) собівартості. Це призводить до значних відмінностей у трактуванні доходу, витрат, продукції, інвестицій, прибутку тощо.

Методологічні розбіжності полягають передусім у підходах до застосування принципу подвійного запису в бухгалтерському обліку та СНР. У зв'язку з цим Т.М. Моторіна відмічає, що, на відміну від бухгалтерського обліку, національні рахунки ґрунтуються на принципі чотирьох записів, оскільки більшість операцій передбачає участь двох інституціональних одиниць [227, с. 11].

Отже, хоча правила і процедури обліку в СНР ґрунтуються на правилах і процедурах бухгалтерського обліку, між ними зберігаються суттєві термінологічні, методологічні та методичні розбіжності.

Порівняно із серединою 90-х років ці розбіжності значно скоротились після 2000 р. внаслідок реформування системи бухгалтерського обліку в Україні.

В. Швець [358] зазначає, що адаптуючим моментом стала розробка і впровадження національних положень (стандартів) і плану рахунків бухгалтерського обліку.

Зокрема, з дев'яти рахунків СНР ідентифіковано з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку 7 синтетичних рахунків із субрахунками.

Проте рахунки: 0 – зведений рахунок товарів і послуг, 8 – рахунок інших країн (решти світу) поки ще повною мірою не знайшли відображення в Плані рахунків, і це є нагальною потребою подальшого вдосконалення бухгалтерського обліку товарних та експортно-імпорتنих операцій, з одного боку, і досліджень подальшого узго-

дження СНР з діючим планом рахунків бухгалтерського обліку – з іншого.

З урахуванням цього, автор вважає виправданою ідею створення загальнонаціонального плану рахунків, що дозволить централізувати управління бухгалтерським обліком у країні, поєднати зусилля професійних бухгалтерів і статистиків щодо оптимізації обсягів та поліпшення якості інформації для розрахунків макроекономічних показників за методикою ООН [358, с. 169].

Н.М. Малюга пропонує такі шляхи вирішення неузгодженості методології мікро- та макрообліку:

- 1) уточнення трактування та класифікації доходів, витрат, активів, власного капіталу та зобов'язань;
- 2) організація обліку за структурами економіки: відтворювальною, соціальною, галузевою й територіальною;
- 3) відображення в звітності інформації щодо нових об'єктів обліку (природноресурсного потенціалу, інтелектуального капіталу);
- 4) обмеження альтернативних методів ведення бухгалтерського обліку за об'єктами [198, с. 55].

На наш погляд, узгодженість макро- і мікрообліку неможливо досягти, уніфікувавши термін, метод оцінювання і підходи до класифікації.

По-перше, спроби підпорядкування бухгалтерського обліку статистиці (в СРСР у 30-х роках ХХ ст.) і об'єднання бухгалтерського обліку і статистики в колишній НДР (на початку 70-х років) закінчились невдачею.

Крім того, навіть у Франції, де дані бухгалтерського обліку тісно ув'язані з СНР, дані обліку перетворюються в статистичних органах з допомогою проміжної системи, а значна частина додаткової інформації надходить з податкових органів, а не з підприємств.

По-друге, варіативність методів і оцінок у бухгалтерському обліку не призводить до зростання розбіжностей між бухгалтерським обліком і СНР.

Виходячи з цього, слід погодитися з висновками В.Д. Новодворського, А.І. Хоріна і Н.Г. Калініна [243], що:

- 1) інтеграція плану рахунків бухгалтерського обліку і СНР на основі організаційно-методичного об'єднання неможлива і недоцільна;

- 2) слід шукати не межі, а механізм взаємодії обліку і статистики, в якому кожна з паралельно існуючих систем виконує свою специфічну функцію в загальнодержавній системі управління.

Зокрема, для отримання вихідних даних, необхідних для складання СНР, все більше слід використовувати вибіркові обстеження, економічні переписи, інформацію податкових інспекцій, митної статистики тощо [293, с. 151]. Це повною мірою стосується пропозицій та практичних спроб узгодження бухгалтерського обліку, податкового, адміністративного і господарського законодавства. Слід відмовитися від концепції пріоритетності того чи іншого користувача або галузі права, оскільки це неминуче приведе до субординації бухгалтерського обліку. Глобальна система бухгалтерського обліку має ґрунтуватися на паритетності потреб користувачів.

За цих умов головною практичною проблемою є забезпечення в межах однієї системи обліку потреб користувачів, інтереси яких суттєво відрізняються. Цілком очевидно, що це складно зробити лише в межах однієї уніфікованої системи рахунків бухгалтерського обліку. Поряд з тим, можна застосовувати фасетну класифікацію для побудови системи аналітичних рахунків, тобто в межах одного синтетичного рахунка виділяти кілька масивів аналітичної інформації.

Наприклад, у межах рахунка 10 «Основні засоби» можуть бути створені інші системи аналітичного обліку (рис. 5.10).

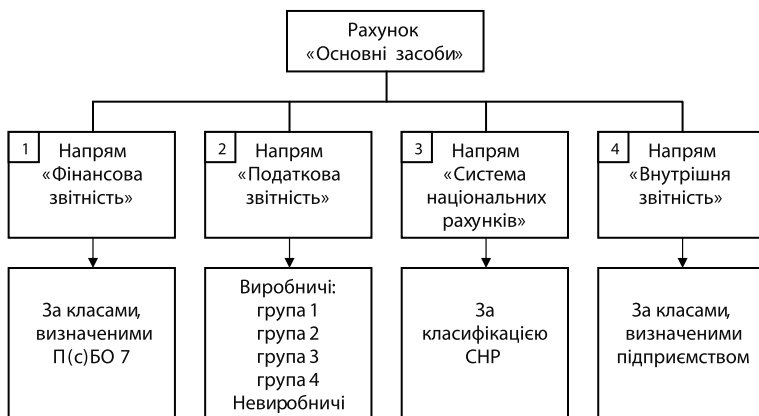


Рис. 5.10. Фасетна класифікація аналітичних рахунків до синтетичного рахунка «Основні засоби»

У цьому випадку сума сальдо аналітичних рахунків у межах окремих масивів може відрізнятися. Наприклад, сальдо рахунка «Основні засоби» за напрямом «Фінансова звітність» відрізнятиметься від сальдо цього рахунка за напрямом «Податкова звітність».

Отже, в системі синтетичних і аналітичних рахунків бухгалтерського обліку можна отримувати окрему інформацію, що цікавить різних користувачів. Поряд з тим, на думку Р. Каплан а Д. Нортон, труднощі, пов'язані з точною і достовірною фінансовою оцінкою таких нематеріальних активів, як просування на ринок нового продукту, потенціальні можливості, досвід, зацікавленість та гнучкість працівників, лояльність клієнтів, системи і бази даних, призводять до того, що вони навряд чи знайдуть своє відображення в бухгалтерському балансі [157, с. 12].

Складність оцінювання таких нематеріальних активів за допомогою традиційних фінансових показників призвела до зростання важливості нефінансових (негрошових) вимірників.

У свою чергу, одним з шляхів вирішення проблеми відображення нефінансових показників є розширення сфери застосування позабалансових рахунків.

У планах рахунків багатьох країн світу (Додатки 14 і 15) є клас рахунків, які мають різну назву (спеціальні, меморіальні, позабалансові тощо), але об'єднані тим, що знаходяться за межами системи рахунків бухгалтерського обліку, призначених для відображення елементів фінансової звітності (активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів). У західній та вітчизняній літературі цим рахункам традиційно не приділяється багато уваги. Зарубіжні автори звичайно коротко описують рахунки, включені до уніфікованого плану рахунків, або (в США, Великій Британії та інших країнах, де не існує уніфікованого плану рахунків) згадують про меморіальний запис та меморіальні рахунки, які не передбачають подвійного запису операцій.

Аналогічна картина спостерігається в радянській та пострадянській спеціальній літературі (табл. 5.8).

За останні тридцять років, не було здійснено спроби дослідити природу, можливості та перспективи використання позабалансових рахунків. Виняток становлять лише праці М.С. Пушкаря [282], В.Ф. Палія та Я.В. Соколова [260]. Більшість авторів підручників і посібників з теорії (основ) бухгалтерського обліку пояснювали та пояснюють сутність та призначення позабалансових рахунків, виходячи з діючого на той час плану рахунків та інструкції щодо його застосування.

Таблиця 5.8. Характеристика позабалансових рахунків

Автор	Об'єкти обліку	Належність до підприємства	Метод обліку
П.Н. Василенко [37]	Засоби	Тимчасово знаходяться в підприємства, але не належать йому та не відображаються в його балансі	Простий (не подвійний запис)
І.В. Малишев [197]	Цінності	Не належать підприємству на правах власності, але тимчасово знаходяться в його користуванні, зберіганні, переробленні, чи в монтажу	Проста система (подвійний запис не застосовується)
П.П. Немчинов [242]	Засоби	Не належать господарству, але тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні	Є парні (що кореспондують) та одинарні (що не кореспондують)
А.М. Кузьмінський [174]	Засоби	Не належать підприємству	Проста система (без застосування подвійного запису)
Н.М. Грабова [116]	Матеріальні цінності	Не належать господарству, але тимчасово перебувають у його користуванні або на зберіганні	Правило подвійного запису на них не поширюється
Ф.Ф. Бутинець [29]	Майно та заборгованість (кількість, якість і вартість)	Фактично не належать підприємству, тому не можуть бути включені до балансу	–
В.Г. Швець [362]	Майно та зобов'язання	Не належить підприємству	Проста система (без застосування подвійного запису)

Тому традиційно вважали, що позабалансові рахунки призначені для обліку майна (засобів, цінностей тощо), які не належать підприємству.

Проте критерії належності майна підприємству не завжди є визначальним для його відображення на балансі. На це звернув увагу ще І.В. Малишев [197], який відмічав, що отримані позики, хоча й не належать підприємству, але відображаються на його балансі.

З появою та розвитком у вітчизняній практиці фінансового лізингу та загальноприйнятого в західній практиці визначення активу, критерій належності майна підприємству поступово втрачає сенс.

У процесі реформування бухгалтерського обліку в країнах – колишніх республіках СРСР спостерігаються різні тенденції щодо використання позабалансових рахунків. Одні країни повністю запозичили західні підходи. Наприклад, Грузія, новий план рахунків якої ґрунтується на англосаксонських традиціях, взагалі відмовилась від класу позабалансових рахунків, а Латвія повністю запозичила відповідний клас рахунків з плану рахунків Бельгії. Росія, Україна та Молдова, ґрунтуючись на радянському досвіді, дещо розширили склад позабалансових рахунків, ввівши нові рахунки та субрахунки, які враховують західну практику.

Така тенденція підтверджує висновок А.М. Кузьмінського про те, що в міру розвитку господарських зв'язків та товарно-грошових відносин застосування позабалансових рахунків буде розширюватись [174, с. 167].

Реформування бухгалтерського обліку та розширення сфери застосування позабалансових рахунків поступово змінюють на них погляд вчених. В одному з останніх видань з теорії бухгалтерського обліку його автор проф. В.Г. Швець [362] зазначає, що позабалансовими є рахунки, призначені для обліку майна і зобов'язань, які не підлягають відображенню в балансі, оскільки не відповідають установленим критеріям визнання активів і зобов'язань.

Такий підхід повністю узгоджується з назвою відповідного класу рахунків Бельгії, Литви та інших країн.

Отже, сучасна теорія та практика розглядає позабалансові рахунки як такі, що призначені для обліку невизнаних активів і пасивів.

Тому позабалансові рахунки також можуть бути активними та пасивними, а поділ рахунків на активні, пасивні та позабалансові, запропонований Ф.Ф. Бутинцем [29], необґрунтований. Також необґрунтована поширена точка зору про застосування в позабалансовому обліку виключно простого запису.

На відміну від більшості авторів, лише П.П. Немчинов [242], а пізніше В.Ф. Палій та Я.В. Соколов [260], вказують на можливість кореспонденції позабалансових рахунків. Така можливість під-

тверджена практикою. Зокрема, план рахунків, що застосовується в Греції, передбачає парні позабалансові рахунки.

На думку М.С. Пушкаря [282], усі операції на позабалансових рахунках слід відображати шляхом подвійного запису на парних рахунках. Проте в більшості країн позабалансові рахунки підприємств ведуть за принципом простого (уніграфічного) запису.

З іншого боку, в банківській сфері багатьох країн (Франція, Україна тощо) широке розповсюдження мають саме парні (кореспондуючі між собою) позабалансові рахунки.

Отже, застосування простого запису не можна вважати характерною ознакою позабалансових рахунків.

З розширенням сфери застосування забалансових рахунків розширитися склад об'єктів бухгалтерського обліку.

Зокрема, Д. Панков вказує на доречність відображення у звітності не окремих операцій, а цілісних завершених і незавершених угод і фінансових схем, що застосовувались, допоможуть інвесторам, уряду і різним кредиторам приймати рішення щодо трансакцій з тими чи іншими суб'єктами господарювання, оцінювати ефективність від використання власних і позичених фінансових ресурсів, вміння розпоряджатися короткостроковими та довгостроковими капіталами [262, с. 166].

Наприклад, за допомогою позабалансового обліку можна організувати контроль за ходом поставок. Для цього пропонується запровадити позабалансовий рахунок «Постачальники», за дебетом якого слід відображати загальну суму запланованих до надходження матеріальних ресурсів у розрізі окремих постачальників, а за кредитом – їх фактичне надходження на підприємство. Сальдо за цим рахунком буде наводитися розгорнуто [328, с. 53].

Таким чином, система глобального обліку потребує нового підходу до класифікації рахунків. На думку М.І. Кутера, класифікація зводиться не до впорядкування фіксованого набору бухгалтерських рахунків, а полягає в конструюванні системи рахунків на основі дослідження виробничо-господарських і фінансових процесів, які становлять діяльність економічних суб'єктів, аналізі потреб в інформації для їх відображення та виявленні можливостей отримання цієї інформації [180, с. 321].

Поділяючи точку зору М.І. Кутера, слід зазначити, що такий підхід слід застосовувати не лише до відображення внутрішніх процесів самого суб'єкта господарювання, а й для відображення відповідних параметрів зовнішнього середовища.

щодо запису інформації одночасно в кількох аналітичних розрізах. Застосування інформаційних технологій дає можливість вирішувати це питання різними шляхами.

Одним з них є застосування подвійного запису в розрізі напрямів класифікації аналітичних рахунків.

Наприклад, з поточного рахунка оплачено витрати на рекламу в сумі 10 000 грн, з яких з метою оподаткування валовими витратами визнаються лише 2000 грн. При цьому з метою управлінського обліку (для визначення економічної додаткової вартості) ці витрати розглядаються як нематеріальні активи. З урахуванням цього, запис операції може бути таким, як відображено в табл. 5.9.

Таблиця 5.9. Приклад відображення операції на рахунках ретроспективного діграфічного обліку

Напря́м	1	2	3	4
Дебет	93	93	93	12
Кредит	31	31	31	31
Сума	10 000	2 000	10 000	10 000

За такого підходу можна формувати інформацію за напрямками в межах кожного синтетичного рахунка або мати окрему систему рахунків за кожним напрямом.

Рахунки перспективного обліку призначені для відображення очікуваних параметрів діяльності підприємства та його зовнішнього середовища.

Рахунки перспективного діграфічного обліку мають бути побудовані аналогічно рахункам ретроспективного діграфічного обліку. Головне призначення цих рахунків – складати бюджети і прогнозні (бюджетні) фінансових звіти. Тому записи на цих рахунках матимуть місце лише в періодах складання бюджетів, звичайно в кінці року.

Проте частота записів на цих рахунках залежатиме від бюджетного періоду. Зокрема, безперервне бюджетування передбачає, що після завершення кожного бюджетного періоду (зазвичай кожного місяця або кварталу) цей період виключають з первісного бюджету з одночасним включенням нового бюджетного періоду.

Наприклад, по завершенню першого кварталу 2007 р. підприємство складає бюджет на квітень 2007 р. – березень 2008 р.. Такий

підхід дає змогу брати до уваги зміни, що відбулися після складання попереднього бюджету, та врахувати нову актуальну інформацію.

Отже, в умовах безперервного бюджетування частота записів на рахунках перспективного діграфічного обліку наблизатиметься до частоти записів на рахунках ретроспективного діграфічного обліку.

Контрольні рахунки діграфічного обліку призначені для зіставлення запланованих і фактичних показників діяльності підприємства (доходів, витрат, запасів) за звітний період.

За дебетом цих рахунків відображаються залишки або обороти рахунків ретроспективного діграфічного обліку, а за кредитом, відповідно, залишки чи обороти рахунків перспективного діграфічного обліку. В результаті сальдо контрольного рахунку означатиме наявність відхилення від запланованих показників. Такий підхід дозволяє розвинути ідею Ф. Гюглі [125], яка була викладена ним у 1870 р. під назвою константної бухгалтерії.

Сутність константної бухгалтерії полягала в тому, що заздалегідь визначені нормативні результати діяльності вводяться до рахунків бухгалтерського обліку. Записи подальших операцій коригують ці нормативи, а рахунки Головної книги в цьому випадку показують не лише здійснені операції, а й ступінь виконання встановлених нормативів.

З метою деталізації відхилень, виявлених на контрольних рахунках діграфічного обліку, можуть бути використані контрольні аналітичні рахунки ефективності та контрольні аналітичні рахунки результативності діяльності.

Контрольні рахунки ефективності дають змогу зіставити фактичні доходи і витрати з доходами і витратами гнучкого бюджету, тобто бюджетними доходами та витратами, перерахованими на фактичний обсяг діяльності.

В результаті такого зіставлення будуть виявлені відхилення за рахунок ціни реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та ефективності використання ресурсів підприємства.

Контрольні аналітичні рахунки результативності діяльності призначені для зіставлення показників гнучкого бюджету з показниками первісного бюджету, що дозволяє визначити відхилення за рахунок обсягу діяльності (реалізації, виробництва).

В узагальненому вигляді взаємозв'язок контрольних рахунків діграфічного обліку наведено на рис. 5.12.

Внутрішні рахунки уніграфічного обліку мають багато функціональне призначення. По-перше, вони виконуватимуть традиційну функцію позабалансових рахунків, призначених для відображення невизнаних елементів фінансової звітності (активів, зобов'язань тощо).

По-друге, вони дозволяють відображати нефінансові (негрошові) показники діяльності та зіставляти їх з запланованими показниками за допомогою контрольних рахунків уніграфічного обліку.

Рахунки зовнішнього обліку призначені для накопичення інформації про ключові показники діяльності конкурентів або еталонні показники, визначені в результаті бенчмаркінгу.



Рис.5.12. Взаємозв'язок контрольних рахунків діграфічного обліку

Рахунки зовнішнього обліку призначені для накопичення інформації про ключові показники діяльності конкурентів або еталонні показники, визначені в результаті бенчмаркінгу.

За допомогою контрольних рахунків ці показники можуть бути зіставлені з даними рахунків внутрішнього уніграфічного обліку, що дозволяє оцінити ступінь досягнення стратегічних цілей підприємства. В умовах застосування збалансованої системи показників ці рахунки є важливою складовою системи моніторингу конкурентоспроможності підприємства.

За умови використання рахунків зовнішнього обліку практично можна здійснити парадигму стратегічно-орієнтованого обліку.

За визначенням Є.В. Мниха, важливим критерієм досконалості обліку є його інформативність для цілей управління і менеджменту.

Тому досконалість інформаційних систем обліку слід розглядати лише в контексті інтегрованої бази даних, здатної задовольняти запити всіх учасників ринку за розробленими алгоритмами диференціації чи інтеграції інформаційних потоків [218, с. 105].

Важливою складовою досконалості системи глобального обліку є наявність ефективного контролю за дотриманням принципів і правил формування інформації для відповідних користувачів.

Дані, наведені в табл.5.10, свідчать, що в Україні законодавчо визначені форми і суб'єкти контролю достовірності звітності підприємств.

Поряд з тим, ефективність і надійність існуючої системи контролю звітних показників потребують подальшого вдосконалення. Це стосується насамперед фінансової звітності акціонерних товариств.

Таблиця 5.10. Система зовнішнього контролю звітності суб'єктів господарювання в Україні

Об'єкт контролю	Форма контролю	Суб'єкт контролю	Законодавчий акт
Фінансова звітність недержавних підприємств	Зовнішній аудит	Аудитори, уповноважені суб'єктом господарювання	Закон України «Про аудиторську діяльність»
Фінансова звітність державних і комунальних підприємств та установ	Державний фінансовий аудит	Рахункова палата, КРУ	Господарський кодекс України
Податкова звітність	Податковий аудит	Державна податкова служба	Закон України «Про державну податкову службу в Україні»
Статистична звітність	Перевірка достовірності первинних і статистичних даних	Органи державної статистики	Закон України «Про державну статистику»

Події, пов'язані з банкрутством корпорацій ENRON, World Com тощо, похитнули впевненість суспільства в надійності незалежного аудиту фінансової звітності.

Вирішення цієї проблеми потребує здійснення низки комплексних заходів:

- визначення рівнів контролю та забезпечення їх необхідними ресурсами;
- забезпечення взаємодії органу контролю із судовою системою;

- запровадження ефективної системи внутрішнього контролю на підприємствах.

Першим рівнем контролю процесу формування корпоративної звітності має бути система внутрішнього контролю підприємства.

Щоб забезпечити якісні характеристики фінансової звітності на підприємствах-емітентах, доцільно створити спеціальний орган – комітет з розкриття інформації. До складу цього комітету слід включити:

- головного бухгалтера або контролера;
- фінансового директора;
- головного виконавчого директора;
- керівника відділу зв'язків з громадськістю;
- керівника відділу внутрішнього аудиту;
- керівників ключових структурних підрозділів.

Основними функціями такого комітету має бути, зокрема:

- визначення суттєвості операцій та подій;
- визначення відповідності надання інформації вимогам стандартів щодо розкриття;
- надання рекомендацій щодо розкриття додаткової інформації.

Другим рівнем контролю залишатиметься зовнішній аудит. Але такий аудит не можна вважати незалежним, оскільки доходи аудиторських фірм безпосередньо залежать від винагороди, яку сплачують клієнти. Тому така система приречена на пошук компромісу між професійною етикою та матеріальним інтересом.

У сучасному суспільстві професійна етика, як і клятва Гіппократа, не можуть бути надійним захистом від зловживань та порушень.

Матеріальні інтереси постійно переважатимуть етичні норми в певній частині людства. Тому випадки, подібні ситуації з компанією ENRON не виключені в майбутньому. В країнах з перехідною економікою, зокрема Україні, ця проблема стоятиме особливо гостро.

На наш погляд, вирішити цю проблему можна, перерозподіливши функції між аудитором (аудиторською фірмою) та регуляторними органами, зокрема ДКЦПФР.

Аудитор має оцінити надійність процедур внутрішнього контролю підприємства щодо складання та розкриття інформації у фінансовій звітності.

ДКЦПФР визначатиме відповідність корпоративної звітності (зокрема фінансової) вимогам стандартів розкриття інформації

емітентами. При цьому ДКЦПФР матиме право залучати до здійснення аналізу відповідності аудиторські фірми. Але всю відповідальність за контроль інформації, яка оприлюднюється, повинна нести ДКЦПФР.

За суттєві порушення положень (стандартів) бухгалтерського обліку підприємства мають нести відповідальність у судовому порядку. Це потребує внесення відповідних змін і доповнень до законодавчих актів.

Визначення відповідності податкової звітності вимогам податкового законодавства є метою податкового аудиту. Термін «податковий аудит» широко застосовується на практиці, але в законодавстві України [144] немає визначення цього поняття. Внаслідок цього податковий аудит звичайно трактують як метод контролю, який здійснюється державними органами.

Зокрема, автори навчального посібника «Податковий аудит» наводять таке визначення: «Податковий аудит (податкова перевірка) – це процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю та повнотою сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання законності операцій, пов'язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків» [275, с. 11].

У західній літературі [375] податковий аудит розглядають як різновид аудиту узгодження, який проводиться з метою засвідчення відповідності діяльності господарської одиниці законодавству, встановленим правилам або положенням контракту.

На наш погляд, відсутність однозначного трактування податкового аудиту стримує його практичний розвиток. Виходячи з мети податкового аудиту та суб'єктів його здійснення пропонується таке визначення цього поняття: податковий аудит – це аудит податкових звітів фізичних і юридичних осіб, який здійснюється уповноваженими працівниками податкової служби з метою визначення відповідності таких звітів податковому законодавству.

У процесі податкового аудиту застосовуються загальні прийоми аудиту, зокрема: опитування, підтвердження, інспекція, спостереження, підрахунок, аналітичний огляд.

Ефективність податкового аудиту, на наш погляд, визначається співвідношенням витрат і вигод, пов'язаних із його здійсненням.

Вигоди визначаються сумою додаткових надходжень до бюджету внаслідок проведення податкового аудиту.

Витрати вимірюються сукупністю матеріальних, трудових та інших ресурсів, використаних для отримання зазначених вигод.

Поряд з тим, оцінка ефективності системи податкового аудиту, виходячи лише з грошових показників та формальних коефіцієнтів, не буде повною. Доцільно здійснювати комплексний аналіз із застосуванням нефінансових (негрошових) показників та експертних оцінок.

Ефективність системи податкового аудиту може бути досягнута за наявності відповідних політичних, методологічних і юридичних передумов.

Політичною передумовою податкового аудиту є відсутність впливу на нього з боку державних органів і політичних партій. Наявність такої передумови забезпечує тотальність податкового аудиту, тобто його розповсюдження на всі юридичні та фізичні особи, які є платниками податків. Наявність політичної передумови забезпечує незалежність податкового аудитора.

Методологічною передумовою ефективності податкового аудиту є зв'язок алгоритмів розрахунку суми податкових платежів із процедурами бухгалтерського обліку.

Суттєві розбіжності в методології визначення податкових і облікових показників потребують більших зусиль з боку податкових аудиторів і відповідно знижують ефективність податкового аудиту.

Це стосується насамперед визначення суми податку на прибуток. Неузгодженість підходів до визначення валових доходів і валових витрат з принципами і методами бухгалтерського обліку зумовила виникнення «податкового обліку».

Одним з прикладів такої неузгодженості є податковий облік нарахування амортизації за групами основних засобів та їх пооб'єктний бухгалтерський облік.

Податковий облік поза системою бухгалтерського обліку робить неперспективними будь-які трансформації даних бухгалтерського обліку з метою складання податкових декларацій. Тому для підвищення ефективності та аудиту декларація про податок на прибуток має ґрунтуватися на показнику облікового прибутку.

Практичне застосування такого алгоритму потребує внесення відповідних змін до Законодавства України про податок на прибуток.

Потребує також вдосконалення система статистичного контролю. В існуючих умовах контроль з боку державних органів статистики обмежується перевіркою узгодженості відповідних показників фінансової та статистичної звітності.

Поряд з тим, такий контроль не забезпечує впевненості в достовірності цих показників. Тому доречно застосовувати вибірко-вий контроль за формуванням статистичних показників, зокрема шляхом перевірки дотримання підприємствами процедур збору та оброблення первинних даних і репрезентативності вибірки.

Водночас, тою мірою, якою показники податкової та статистичної звітності ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку, податкові та статистичні органи мають контролювати дотримання підприємством правил ведення бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 5

Неадекватність існуючої системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності сучасним потребам суспільства обумовили пошук інших концепцій і моделей звітності.

Проведене дослідження дозволило узагальнити основні обмеження традиційної фінансової звітності та визначити проблеми, які потребують подальшого розв'язання:

- 1) існуюча система бухгалтерського обліку спирається на загальноприйняті принципи (GAAP), які формувались в епоху індустріальної економіки і не пристосовані для адекватного відображення сучасних факторів вартості бізнесу і, зокрема, його нематеріальних активів;
- 2) фінансова звітність загального призначення не враховує інтереси усіх користувачів, оскільки їх потреби в сучасних умовах виходять за межі лише фінансової інформації ретроспективного характеру;
- 3) нерепрезентативність даних бухгалтерського обліку обумовлена тим, що його методи зорієнтовані лише на забезпечення суцільного, безперервного і документального відображення фактів господарської діяльності.

Подолання існуючих обмежень традиційної фінансової звітності потребує створення нової парадигми бухгалтерського обліку на основі дослідження досягнень науки і практики та його можливостей забезпечити сучасні потреби користувачів інформації.

Зростання вимог до бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та постіндустріального суспільства потребує перегляду його теоретичних основ. Предмет бухгалтерського обліку визначається людьми з урахуванням потреб суспільства та інтересів окремих осіб. Розбіж-

ності в цих потребах і інтересах у різні часи та різних країнах обумовлюють розбіжності і у визначенні предмету бухгалтерського обліку. Хоча предмети бухгалтерського обліку як практичної та наукової діяльності тісно пов'язані між собою, їх не слід ототожнювати.

В сучасних умовах предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою).

Предметом бухгалтерського обліку як науки є історичні, сучасні та майбутні методологічні, організаційні та інші аспекти бухгалтерського обліку у взаємозв'язку із відповідними елементами середовища, в якому він здійснюється.

Обмеження методу бухгалтерського обліку певною сталою кількістю елементів є штучним. Методи бухгалтерського обліку обумовлені його предметом і метою певних осіб. В сучасних умовах спостерігається розширення сфери застосування в бухгалтерського обліку та фінансовій звітності негрошових вимірників та описової інформації.

Таке визначення завдань бухгалтерського обліку дає змогу говорити про необхідність створення глобальної системи бухгалтерського обліку, яка має забезпечити інформаційні потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів.

Глобальна система бухгалтерського обліку – це система збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної фінансової та нефінансової інформації про минулі та майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища.

Парадигма глобального обліку має базуватись на паритетності потреб користувачів, об'єднувати ідеї уніграфічної, камеральної, діграфічної парадигм та враховувати надбання суміжних галузей знань.

Система глобального обліку потребує нового підходу до класифікації рахунків. Виходячи з визначення предмета бухгалтерського обліку, в системі глобального обліку слід передбачити рахунки внутрішнього та зовнішнього обліку. Поряд з тим, важливість інформації про майбутні параметри дозволяє класифікувати рахунки на рахунки ретроспективного обліку та рахунки перспективного обліку. Залежно від застосування подвійного чи простого запису рахунки слід поділяти на рахунки діграфічного обліку та рахунки уніграфічного обліку.

Центральне місце в цій системі займають рахунки внутрішнього діграфічного обліку, на яких відображається інформація ретроспективного характеру для різних користувачів.

Застосування фасетної класифікації аналітичних рахунків дозволяє отримувати інформацію для різних цілей шляхом запису інформації одночасно у кількох аналітичних розрізах. Застосування інформаційних технологій дозволяє вирішувати це питання різними шляхами. Одним з них є застосування подвійного запису в розрізі напрямів класифікації аналітичних рахунків.

З урахуванням рівнів та ступеня регламентації звітності підприємства пропонується виділити три види звітності: державна, корпоративна і внутрішня. Державна звітність є єдиною за формою і змістом для всіх підприємств. Корпоративна звітність звичайно є диференційованою залежно від розміру, організаційно-правової форми та соціальної значущості підприємства. Внутрішня звітність визначається стратегічними цілями, структурою, технологією тощо.

Такий підхід до регламентації звітності підприємства дозволить досягти збалансованості показників залежно від потреб різних користувачів.

Важливою складовою досконалості системи глобального обліку є наявність ефективного контролю за дотриманням принципів і правил формування інформації для відповідних користувачів. В сучасних умовах фінансова звітність з інструменту контролю перетворюється в об'єкт контролю.

Корпоративна звітність емітентів потребує трирівневого контролю: внутрішнього контролю емітента, незалежного аудиту та регуляторного контролю з боку комісії з цінних паперів і фондового ринку.

Фінансова звітність є продуктом не лише бухгалтерського обліку, а й оцінок керівництва та інших підрозділів підприємств. Тому для підвищення достовірності та прозорості фінансової звітності, на підприємствах-емітентах слід створювати Комітет з розкриття та оприлюднення корпоративної звітності. При цьому незалежний аудитор має робити висновок щодо надійності системи внутрішнього контролю емітента, а ДКЦПФР – визначати відповідність річного звіту стандартам розкриття та подання інформації.

Література

1. *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. – М.: Вершина, 2006. – 512 с.
2. *Агеева О.А.* Развитие бухгалтерского учета и отчетности // Бух. учет. – 2005. – №9. – С. 13 – 20.
3. *Айткен-Девис Р., Мартин Р.* Конвергенция международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) и американских стандартов бухгалтерского учета (US GAAP) // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – №8. – С. 4 – 6.
4. *Александр Д., Бриттон А., Йориссен А.* Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике/ Пер. с англ. В.И. Бабкин, Т.В. Седова. – М.: ООО «Вершина», 2005. – 768 с.
5. *Аналіз вигіді витрат: Практич. посіб./* Секретаріат Ради Скарбниці Канади. Пер. з англ. С. Соколик. Наук. ред. пер. О. Кілієвич. – К.: Основи, 2000. – 175 с.
6. *Андриссен Д., Тиссен П.* Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов ./ Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп –Бизнес», 2004. – 304 с.
7. *Апчерч А.* Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
8. *Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С.* Управленческий учет, 3-е изд.: Пер. с англ. – М.: изд. дом «Вильямс», 2003. – 878 с.
9. *Байдик О.* МСБО 17 та ПСБО 14 – нюанси практичного застосування при обліку операцій оренди // Бух. облік і аудит. – 2002. – №8. – С. 19 – 36.
10. *Бакаев А.С.* Регулирование бухгалтерского учета: роль государства и профессионального содружества // Бух. учет. – 2005. – №1. – С. 5 – 10.

11. *Бачинський В.І., Загорський В.С.* Проблеми структури інформаційної системи господарського обліку та шляхи їх вирішення // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16 – Львів: Львівська комерційна академія, 2004. – С. 9 – 15.
12. *Белуха Н.Т.* Интеграция бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций в странах – членах СНГ // Світ бух. обліку. – 1998. – №6. – С. 28 – 31.
13. *Білоусова І.* Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції // Бух. облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 3 – 5.
14. *Білуха М.Т.* Основні напрямки розвитку науки з бухгалтерського обліку і фінансового контролю // Вісник КНУ. – Вип. 51. – 2001. – С. 13 – 17.
15. *Блейк Дж., Аман Ор.* Европейский бухгалтерский учет: Справочник: Пер. с англ. – М.:Инф. – изд. дом «Филинь», 1997. – 400 с.
16. *Бойл П.* Міжнародне зближення стандартів бухгалтерського обліку й аудиту // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – №2. – С. 3 – 5.
17. *Большой энциклопедический словарь.* – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Большая Российская энциклопедия: 1998. – 1456 с.
18. *Бородкин А.С.* План рахунків і національна система обліку // Бухг. облік і аудит. – 1994. – № 5. – С. 7 – 8.
19. *Бородкин А.С.* «Шоковая терапия» для бухгалтерского учета // Світ бухг. обліку. – 1997. – № 1. – С. 4 – 45.
20. *Бородкин О.* Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухг. облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45 – 53.
21. *Бородкин О.* Реформа бухгалтерского учета: против усложнения и удорожания// Проблеми формування ринкової економіки. Зб. наук. праць. Спецвипуск. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в системі міжнародних стандартів. – К., 2001. – С. 62 – 79.
22. *Брейли Р., Майерс С.* Принципы корпоративных финансов: Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 1997. – 1120 с.
23. *Буратинський В.* Вдосконалення методів оцінки фінансових інвестицій на основі міжнародних стандартів обліку // Бух. облік і аудит. – 2001. – №10. – С. 32 – 36.
24. *Бутинець Ф.* Ще раз про бухгалтерський облік як науку // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 20 – 29.

25. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Ч. 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
26. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 100 с.
27. *Бутинець Ф.Ф.* Історія бухгалтерського обліку: в 2-х ч.: Навч. посібник для студентів вищих навч. закладів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит» / 2 – е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
28. *Бутинець Ф.Ф.* Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії. Монографія. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 324 с.
29. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
30. *Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
31. *Бухгалтерський облік: фінансовий та внутрішньогосподарський* / За ред. проф., д-ра екон. наук В.В. Сопко та О.В. Бойка – К.: Фенікс, 2003. – 468с.
32. *Бухгалтерский учет: Сборник нормативных документов: В 3-х ч. / Под ред. П.С. Безруких. Ч. 2.* – М.: Финансы и статистика, 1988. – 440 с.
33. *В Методологическом совете по бухгалтерскому учету // Бух. учет.* – 2002. – №2. – С. 62.
34. *Валуев Б.* Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета // Світ бух. обліку. – 1988. – № 1. – С. 3 – 10.
35. *Валуев Б.И.* Возможный подход к классификации системы хозяйственного учёта. Информационный аспект // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16. – Львів: Львівська комерційна академія, 2004. – С. 15 – 22.
36. *Валуев Б.И.* Некоторые актуальные направления развития учета – управленческий аспект // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск/ Відп. ред. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 89 – 94.
37. *Василенко П.Н.* Основы бухгалтерского учета. – Изд. 4-е. – М.: «Экономика», 1971. – 245 с.
38. *Васютин А.* Понятие и виды трансформации отчетности. – <http://www.consulting.ru/main/31/141-av.shtml>.
39. *Вахрушина М.А.* Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет и аудит»/ М.А. Вахрушина,

- Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова; под.ред М.А. Вахрушиной. – М.: Омега – Л, 2006. – 256 с.
40. *Величко О., Голов С., Зубілевич С.* та інші. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України. – К., 2005. – 584 с.
 41. *Верига Ю.* Яким бути новому закону про бухгалтерський облік і плану рахунків // Бух. облік і аудит. – 1994. – № 6. – С. 4 – 5.
 42. *Верига Ю.А., Деньга С.М.* Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Частина 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу. Монографія. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355 с.
 43. *Галасюк В. та ін.* // Как отражают активы в бухгалтерском учете в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и на базе концепции ССФ // Вестн. бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. – № 11 – 12. – С. 42 – 50.
 44. *Генералова Н.В.* Трансформация российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с МСФО//Бух. учет. – 2004. – №23. – С.50 – 57.
 45. *Гетьман В.Г.* Приватизация и проблемы учета на Украине // Бух. учет. – 1993. – № 4. – С. 23 – 25.
 46. *Голов С.* Учет долгосрочных финансовых вложений и консолидированная отчетность // Бух. учет и аудит. – 1994. – № 11. – С. 5 – 12.
 47. *Голов С.* Облік і звітність в іноземних валютах // Бух. облік і аудит. – 1995. – № 10. – С. 2 – 7, № 11. – С. 10 – 14, № 12. – С. 14 – 23.
 48. *Голов С.* Принципы и проблемы учета деловой репутации фирмы (гудвилла) // Бух. учет и аудит. – 1995. – № 3. – С. 14 – 16, № 4. – С. 15 – 17.
 49. *Голов С.* Трансформація звітності українських підприємств згідно з міжнародними стандартами обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 2. – С. 17 – 24, № 3. – С. 6 – 6.
 50. *Голов С.* Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та рішення // Бух. облік і аудит. – 1997. – № 10. – С. 12 – 23.
 51. *Голов С.* Бухгалтерський облік: від рахівництва до інтегрованої інформаційної системи // Бух. облік і аудит, 1998. – № 5. – С. 9 – 17.
 52. *Голов С.* Зарубіжні системи бухгалтерського обліку та перспектива для України // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 1998. – № 3. – С. 5 – 9.

53. *Голов С.* XV Міжнародний конгрес бухгалтерів (хроніка в нотатках учасника) // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 1998. – № 1. – С. 5 – 7.
54. *Голов С., Пархоменко В.* Облік господарських операцій за новим Планом рахунків // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 10. – с. 3 – 10, № 11. – С. 25 – 30.
55. *Голов С.* Звіт про рух грошових коштів згідно МСБО // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 2. – С. 5 – 12, № 3. – С. 17 – 23.
56. *Голов С.* Коментар до проекту Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій і установ // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 5. – С. 10 – 18.
57. *Голов С.* Облік нематеріальних активів за МСБО // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 7 – 8. – С. 42 – 50.
58. *Голов С.* Облік орендних операцій за МСБО // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 9. – С. 33 – 42, № 10. – С. 30 – 37.
59. *Голов С.* Облік основних засобів за МСБО // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 4. – С. 19 – 23, № 4. – С. 25 – 30, № 6. – С. 36 – 41.
60. *Голов С.* Чи відповідає бухгалтерська звітність українських підприємств вимогам МСБО // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 1. – С. 42 – 47.
61. *Голов С.* Відображення впливу змін валютних курсів згідно з МСБО // Бух. облік і аудит. – 2000. – № 9. – С. 35 – 46.
62. *Голов С.* Облік оренди // Бух. облік і аудит. – 2000. – № 8. – С. 17 – 24.
63. *Голов С., Пархоменко В.* Новий план рахунків: побудова і застосування // Бух. облік і аудит. – 2000. – № 1. – С. 65 – 95.
64. *Голов С.* Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні // Бух. облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 15 – 23.
65. *Голов С.* XXIII Конгрес Європейської асоціації бухгалтерів // Бух. облік і аудит. – 2000. – № 4. – С. 62 – 65.
66. *Голов С.* Бухгалтерський облік в США: стандарти і практика // Бух. облік і аудит. – 2001. – № 10. – С. 37 – 44.
67. *Голов С.* Облік операцій пов'язаних сторін та розкриття інформації про них у фінансовій звітності // Бух. облік і аудит. – 2001. – № 7. – С. 5 – 11.
68. *Голов С., Пархоменко В.* Організація бухгалтерського обліку за спрощеним планом рахунків // Бух. облік і аудит. – 2001. – № 5. – С. 5 – 17.

69. Голов С.Ф. В пошуках сучасної парадигми економічного аналізу // Міжвід. наук. зб. Заснов. у 1992 р. Спец. вип. Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємства». – К.: КНЕУ. – 2002. – С. 112 – 117.
70. Голов С.Ф. Застосування критеріїв суттєвості в бухгалтерському обліку // Проблемы теории и практики учета, аудита, анализа и пути их решения. Материалы Всеукр. науч.-метод. конф. 6 – 8 мая 2003 г. Севастополь: из – во СевНТУ, 2002. – С. 3 – 5.
71. Голов С. Застосування справедливої вартості в бухгалтерському обліку. // Торгівля і ринок України. Тематичний збірник наукових праць з проблем торгівлі і громадського харчування. Том III. / Гол. ред. О. О. Шубін. – Донецьк: ДонДУТ, – 2002. – С. 220 – 225.
72. Голов С. Вызов бухгалтерскому образованию и исследованиям в новом тысячелетии // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. – №19. – С.14 – 19.
73. Голов С.Ф. Методика аналізу відповідності фінансової звітності українського підприємства міжнародним стандартам // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2003. – № 5. – Ч. 2. – Т. 1. – С. 11 – 14.
74. Голов С.Ф. Напрями подальшого реформування бухгалтерського обліку в Україні // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць. – Вип. 2 / Відп. ред. А.М. Мороз. – К.: КНЕУ, 2003. – С. 153 – 161.
75. Голов С.Ф. Наступний крок реформи бухгалтерського обліку в Україні // Торгівля і ринок України: Тематич. зб. наук. праць з проблем торгівлі і громадського харчування. / Гол. ред. О. О. Шубін. – Донецьк: ДонДУТ, – 2003. – Вип. 15. – Т. 3. – С. 165 – 171.
76. Голов С.Ф. Облік зменшення корисності активів // Регіональні перспективи. Науково – практичний журнал. – 2003. – № 2 – 3 (27 – 28). – С. 75 – 78.
77. Голов С.Ф. Реформа бухгалтерского учета на Украине: результаты, проблемы, перспективы // Бух. учет. – 2003. – № 17. – С. 50 – 53.
78. Голов С. Трансформація фінансової звітності: панацея чи вимушений крок? // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 7 – Тернопіль: Підручники; посібники, – 2003. – С. 52 – 59.
79. Голов С.Ф. Управленческий учет как фактор повышения качества корпоративного управления // Вестник бухгалтера и аудитора. Украина. – 2003. – № 20. – С. 4 – 10.

80. *Голов С.* 4 елемента вашого бізнеса // Менеджмент и менеджер. – 2004. – № 2. – С. 4 – 8.
81. *Голов С.* Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бух. облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 9 – 15.
82. *Голов С.Ф.* Празька весна бухгалтерів // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2004. – № 9 – 10. – С. 4 – 7.
83. *Голов С.Ф.* Предмет і метод бухгалтерського обліку: міфи та реальії // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 17 – 23.
84. *Голов С.Ф.* Тенденції та перспективи розвитку управлінського обліку // Вісник Львівської комерційної академії, серія економічна, випуск 16. – Львів, Львівська комерційна академія, 2004. – С. 35 – 38.
85. *Голов С.Ф.* Фінансова звітність як об'єкт контролю // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 191. В 4 т. Том IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – С. 956 – 962.
86. *Голов С.Ф., Костюченко В.М.* Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2004. – 840 с.
87. *Голов С., Твердомед А.* Наукове будівництво обліку податкових різниць // Бухгалтерія. – 2004. – № 39. – С. 88 – 95.
88. *Голов С.* 28-ий Конгрес Європейської асоціації бухгалтерів // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 62 – 64.
89. *Голов С.* Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій Україна – ЄС // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 7 – 16.
90. *Голов С.* Гармонізація фінансової звітності малих підприємств відповідно до законодавства ЄС // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції: Тези доповідей (20 – 22 квітня 2005 р.). Частина 1 / Відп. ред. А.Д. Бутко. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун. – т. 2005. – С. 48 – 51.
91. *Голов С.* Дискусійні аспекти амортизації // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 3 – 8.
92. *Голов С.Ф.* Диференціація фінансової звітності у контексті євроінтеграції // М.І. Туган-Барановський – видатний вчений-економіст. Спадщина та новачії: Матеріали міжнар. наук.-практ. конференції / Голов. ред. О.О. Шубін. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2005. – Т. III. – С. 20 – 23.
93. *Голов С.* Міжнародні стандарти фінансової звітності: сучасний стан та застосування // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 8 – 9. – С. 88 – 100.

94. *Голов С.Ф. Передумови подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Школа професійного бухгалтера. – 2005. – № 8. – С. 8 – 12.*
95. *Голов С.Ф. Проблема обліку курсових різниць // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. – Вип. 5. Відп. ред. А.А. Мороз. – К.: КНЕУ, 2005. – С. 285 – 193.*
96. *Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік: Підручник. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.*
97. *Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 11. – С. 5 – 10; 2005. – № 12. – С. 10 – 20, 2006. – № 1. – С. 42 – 54; 2006. – № 2. – С. 10 – 20.*
98. *Голов С.Ф. Глобальні тенденції розвитку фінансової звітності// Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. «Обліково – аналітичні системи: глобальний і національний аспекти» 16 – 17 травня 2006 року. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2006. – Ч. 1. – С. 198 – 200.*
99. *Голов С.Ф. Интеллектуальные активы – ключевой фактор конкурентоспособности и объект бухгалтерского учета// Міжнар. тенденції розвитку бух. обліку і аудиту та перспективи для України: Тези доп. на міжнар. наук.- практ. конф. 19 травня 2006 р. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 79 – 81.*
100. *Голов С.Ф. Концепція подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск / Відп. ред. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2006. 1 – 412. – С. 112 – 118.*
101. *Голов С. Модернізація Директив ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту // Бух. облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 29 – 36.*
102. *Голов С.Ф. Облік надзвичайних витрат і доходів // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць / Відп. ред. А.А. Мороз. – 2006. Вип. 7.1. – С. 193 – 199.*
103. *Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 87 – 90.*
104. *Голов С.Ф. Парадигма конкурентоспроможного обліку // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – № 11. – С. 9 – 11.*
105. *Голов С. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту на пострадянському просторі // Бух. облік і аудит. – 2006. – № 7. – С. 3 – 16, № 8. – С. 3 – 15.*

106. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: Підручник. – 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
107. *Голов С.* Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку // Бух. облік і аудит. – 2007. – №4. – С.3 – 18.
108. *Голов С.* Стратегічний управлінський облік в системі моніторингу конкурентоспроможності підприємства // Засади конкурентоспроможності в реаліях економіки знань: Колективна монографія / Міжнародний інститут менеджменту (МІМ – Київ): За наук. ред. Ю.В.Полунєєва. – К.:ТОВ «Інжиніринг», 2007. – С. 157 – 187.
109. *Голов С.* Чи перешкоджає П(с)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? // Бух. облік і аудит. – 2007. – №5. – С. 3 – 10.
110. *Голов С.Ф.* Обмеження бухгалтерського обліку та шляхи їх подолання // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» №577. Менеджмент та підприємництво в Україні: Етапи ставлення і проблеми розвитку / Відповідальний редактор проф. д-р екон. наук О.С.Кузьмін. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2007. – С. 88 – 92.
111. *Голов С.Ф.* Прийняття рішень і облік в умовах трансфертного ціноутворення // Облік і фінанси АПК. – 2007. – №3 – С. 159 – 164.
112. *Головач В.В.* Реформування бухгалтерського обліку в Україні. Методологічні, правові та організаційні засади. – К., 1997. – 93 с.
113. *Гончарук Я., Яремко І.* «Новітній облік: класика чи модернізм? (до питання реформування бухгалтерського обліку)» // Вісник Львівської комерційної академії. Сер. Економічна. Вип. №8. – 2000. – С. 63.
114. *Горицкая Н.Г.* Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в Украине с 2000 года. – К.: ООО Редакция газеты «Бухгалтерия. Налоги. Бизнес», 2000. – 256 с.
115. *Господарський кодекс України станом на 15 березня 2004 р.* – К.: ВЕЛЕС, 2004. – 164 с.
116. *Грабова Н.М.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для с.-г. технікумів. – Вид. 3-тє, перероб. і доп. – К.: Вища шк., 1979. – 328 с.
117. *Гранин Д.* Искатели. – М.: Высшая шк., 1987. – 415 с.
118. *Грачова Р.* Актив як бухгалтерська категорія // Бухгалтерія. – 2001. – №17/1. – С. 43 – 56.

119. *Грачова Р.* Всупереч міжнародним стандартам, ми обмежили розуміння надзвичайної події тільки форс-мажором // Дебет – Кредит. – 2000. – № 16. – С. 2 – 4.
120. *Грачова Р.* Стандарты бухучета: какие они есть и какими должны быть // Дебет – Кредит. – 2002. – № 36. – С. 31 – 32.
121. *Грачова Р.* Усьому своя ціна // Дебет – кредит. – 2001. – № 27. – С. 11 – 14
122. *Губачова О.* Що нового вносить в наше життя Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»? // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – 23 лютого. – № 17. – С. 22 – 23.
123. *Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Савчук В.К.* Роль економічної теорії у формуванні професійних знань бухгалтера // Вісн. КНУ, Економіка, Випуск 53. – С. 9 – 12.
124. *Гуцайлюк З.* Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми теорії бухгалтерського обліку // Бух.облік і аудит. – 2006. – № 2 – С. 14 – 19.
125. *Гюгли Ф.* Двойная камеральная бухгалтерия: Пер. С нем. И.Н. Смирнова / Под ред. А.П. Рудановского. – Пг., 1916.
126. *Даниленко О.* Бухгалтерський облік як відображення ... майбутнього української економіки? // Бухгалтерія. – 2001. – № 4. – С. 43 – 46.
127. *Дейли Д.Л.* Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества. Пер. с англ. – М.: издат. дом «Вильямс», 2004. – 304 с.
128. *Дем'яненко М.Я.* Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 10 – 17.
129. *Дерий В.* План счетов должен устраивать теоретиков и практиков // Бух. учет и аудит. – 1994. – № 8. – С. 11 – 13.
130. *Джерри Парфитт:* «НБУ и МВФ сделали нам неплохую рекламу» // Украинская инвестиционная газета. – 2000. – 6 июня. – №22, С. 1, 5.
131. *Джога Р., Вітвицька Н.* Про уніфікацію планів рахунків господарських підприємств і бюджетних організацій та установ // Бух. облік і аудит. – 1994. – № 6. – С. 3 – 4.
132. *Дипица С. (младший), Эклз Р.* Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
133. *Дружиловская Т.Ю.* Трансформация нематериальных активов в соответствии с МСФО // Бух.учет. – 2006. – № 15. – С.45 – 50.

134. Дружиловская Т.Ю. Корректировка основных средств при трансформации финансовой отчетности // Бух.учет. – 2005. – №10. – С. 57 – 62.
135. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: Пер. с англ.: Уч. пос. – М.: Издательский дом ВИЛЬЯМС, 2001. – 272 с.
136. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов / пер. с англ. / Под ред. Н.Д.Эриашвили; Предисловие проф. П.С.Безруких. – 3 – е изд. ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
137. Друри К. Управленческий и производственный учет – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002. – 1071 с.
138. Дювей Фабрис. Коментар міжнародної аудиторської фірми «Ернст енд Янг» до проекту Національного плану рахунків бухгалтерського обліку // Бух. облік і аудит. – 1994. – № 10. – С. 2 – 8.
139. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / Під ред. Р. Дяківа. – К.: Міжнародна економічна фундація, 2000. – 703 с.
140. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку і звітності: стан та перспективи // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 4 – 14.
141. Закон Сарбейнса – Оксли от 2002 г. Обзор положений. – Эрнст энд Янг, 2002. – 24 с.
142. Закон України «Про аудиторську діяльність» .- <http://www.kmu.gov.ua>
143. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» // Від 16.07.99 р. зі змінами і доповненнями // Відомості ВР України. – 1999. – № 40.
144. Закон України «Про державну податкову службу в Україні». – <http://www.kmu.gov.ua>
145. Закон України «Про державну статистику». – <http://www.kmu.gov.ua>
146. Засідання круглого столу // Бух. облік і аудит. – 2002. – № 10. – С. 63 – 64.
147. Зеленецький В. Компетентність фахівця // Юридич. вісн. України. – 2005. – № 10. – С. 1, 3.
148. Зубілевич С. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку: наскільки далеко від положень та близько до стандартів? // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 7 – 8. – С. 10 – 27.
149. Зубілевич С. XV Міжнародний конгрес бухгалтерів (хроніка в нотатках учасника) // Вестн. бухгалтера і аудитора України. – 1998. – № 8. – С. 8 – 11.

150. *Иванов Ю.В.* Деловая соционика. – М.: ЗАО «Бизнес – школа «Интел – Синтез», 2001. – 184 с.
151. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учёт: Учеб. для вузов. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
152. *Ивашкевич В.Б.* Управленческий учет в информационной системе предприятия // Бух. учет. 1999. – № 4. – С. 99 – 102.
153. *Льяш Л.* Облік надзвичайних витрат і доходів: відшкодування шкоди при ДТП // Голов Бух. – 2001. – № 32. – С. 36 – 41.
154. *Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291.* – <http://www.minfin.gov.ua>.
155. *Каверина О.Д.* Управленческий учёт: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
156. *Каплан Р.С., Нортон Д.П.* Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты : Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2005. – 512 с.
157. *Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П.* Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию : Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2003. – 304 с.
158. *Капучак І.О., Хмелевська А.В.* Порівняльний аналіз досвіду побудови активу балансу в Росії та Україні за умов трансформації фінансової звітності до міжнародних стандартів // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2003. – № 51 Ч.2 Т.1. – С. 52 – 57.
159. *Кирей О.* Закордон нам допоможе (зміна корисності основних засобів як варіант ухилення від переоцінок) // Бухгалтерія. – №27/1 – 2. – 2002. – С. 59 – 61.
160. *Кисельова О.* Концептуальні засади реформування податку на прибуток // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 2. – С. 36 – 42.
161. *Кірей О.* Вартісне «вбрання» основних засобів// Бухгалтерія. – 2001. – № 39/1 – С. 40 – 46.
162. *Кірейцев Г.Г.* Формування нової системи амортизації в Україні // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 23 – 30.
163. *Ковалев В.В.* Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
164. *Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners; Пер: с нем.* – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с.

165. Коринева Л. Удосконалювати систему рахунків бухгалтерського обліку // Бух. облік і аудит. – 1994. – № 12. – С. 2 – 3.
166. Корніюк О. Фінансова звітність – за міжнародними стандартами // Бухгалтерія. – 2004. – 14 червня. – №24. – С. 9 – 10.
167. Коробков А. The Balanced Scorecard – новые возможности для эффективного управления// www.cfin.ru/management/bsc.shtml.
168. Костюченко В. Консолідовані фінансові звіти: порядок складання за МСФЗ і П(с)БО // Бух. облік і аудит. – 2005. – №6. – С. 34 – 41.
169. Костюченко В. Реформа бухгалтерського обліку в Україні/ Конференція з питань фінансового менеджменту // Бух. облік і аудит. – 1996. – № 8. – С. 20 – 22.
170. Крупка Я. Облік інвестицій за методом участі в капіталі // Бух. облік і аудит. – 2001. – №9. – С. 22 – 26.
171. Крылова Т.Б. Выбор партнера: анализ отчетности капиталистического предприятия. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
172. Кужельний М.В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 8 – 9. – С. 45 – 49.
173. Кужельний М.В., Пархоменко Н.М. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: сучасний стан, процеси відпрацювання та впровадження // Вісник КНУ. – Вип. 52. – 2001. – С. 12 – 18.
174. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – К.: Вища шк., 1990. – 311 с.
175. Кузьминский А.Н., Бонев Ж.Б., Смолянинов В.И. Хозяйственный учёт на базе микроЭВМ /Под. ред. А.Н. Кузьминского. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 255 с.
176. Кузьмінський А., Сопко В., Єфіменко В., Голов С., Бімані Е. Концепція національного плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні // Бух. облік і аудит. – 1994. – № 1. – С. 4 – 9.
177. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку // Бух. облік і аудит. – 2006. – №6. – С. 8 – 11.
178. Кузьмінський Ю.А. Законодавче визначення термінології бухгалтерського обліку в СНД // Фінанси, облік і аудит: Наук. зб. – Вип. 1/ Відп. ред. А.М. Мороз. – К., 2003. – С. 209 – 220.
179. Кузьмінський Ю.А. Місце бухгалтеравуправлінні економікою України // Бух. облік і аудит. – 2003. – №5. – С. 8 – 14.
180. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика. – 2003. – 640 с.
181. Ластовецький В. Проблеми галузевого обліку // Бух. облік і аудит. – 2004. – № 9. – С. 29 – 32.

182. *Ластовецький В.* Який вид обліку не є управлінським? // Бух. облік і аудит. – 2003. – № 4. – С. 40 – 44.
183. *Ластовецький В.О.* Аудит без обмежень // Урядовий кур'єр. – 2002. – № 139. – С. 5.
184. *Ластовецький В.О.* Виробничо-комерційний облік і внутрішньо-господарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності. – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с.
185. *Ластовецький В.О.* Про бухгалтерську науку і практику // Вестн. бухгалтера и аудитора України. – 2002. – № 1 – 2. – С. 35 – 37.
186. *Латова Н.В., Латов Ю.В.* Российская экономическая ментальность на мировом фоне. – <http://ie.boom.ru/latova/latova.htm>
187. *Лев Б.* Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б. Лев; Пер. с англ. Л.М. Лопатников. – М.: КВИНТО – КОНСАЛТИНГ, 2003. – 240 с.
188. *Лисенко Н.М.* Питання реформування галузевого обліку // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю. Матеріали науково – практичної конференції: Черкаси, 5 – 7 жовтня 2005 р. / Відповід. ред. В.М. Яценко. – Черкаси: ЧДТУ, 2005. – С. 151 – 155.
189. *Лисенко Н.М.* Перспективи розвитку галузевого обліку в Україні // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – № 7. – С. 7 – 8.
190. *Лисовина А.П.* Теория и методика исследования годовых отчетов социалистических промышленных предприятий как исторического источника. – Кишинев: Штиинца, 1983. – 174 с.
191. *Лист* Міністерства фінансів України про рішення наради – семінару «Реформування бухгалтерського обліку в Україні» від 15 жовтня 1999 р. № 18-19153 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 10. – С. 58 – 59.
192. *Литвин Ю.Я., Олійник В.М.* Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні та зарубіжні). – Тернопіль, 1995.
193. *Ловинская Л., Белоусова Е.* Отражаем налоговые разницы по данным бухгалтерского учета // Все о бухгалтерском учете. – 2007. – № 25. – С. 11 – 13.
194. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. – КНЕУ, 2006. – 256 с.
195. *Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні/ Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.

196. *Малишкін О.* Який закон потрібен бухгалтеру? // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 5. – С. 6 – 7.
197. *Мальшиев И.В.* Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие для с. – х. вузов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
198. *Малюга Н.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методичні основи: Наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, 08.06.04. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 84 с.
199. *Малюга Н.М., Давидюк Т.В.* Двойная запись в бухгалтерском учете: историко – теоретический аспект: Монография. – Житомир : ЧП «Рута», 2003. – 512 с.
200. *Манн Р., Майер Э.* Контроллинг для начинающих : Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 205 с.
201. Матеріали щодо розробки та впровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 1998. – № 19. – С. 4 – 11.
202. *Медвідь Л.* Львів голосує «за» // Бух. облік і аудит. – 1994. – № 5. – С. 2 – 4.
203. *Меламед М.* Про інтеграцію бухгалтерського обліку і системи національних рахунків в Україні // Бух. облік і аудит. – 1994. – № 12. – С. 11 – 15; 1995. – № 1. – С. 8 – 10.
204. *Меламед М., Беглова О.* Національне рахівництво і проблеми плану рахунків бухгалтерського обліку // Бух. облік і аудит. – 1996. – № 2. – С. 9 – 11; № 3. – С. 2 – 5.
205. *Меморандум* про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій // Бух. облік. – 2002. – № 11. – С. 5.
206. *Методичні рекомендації* з перенесення сальдо рахунків і субрахунків попереднього Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій на рахунки і субрахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. Додаток до Листа Міністерства фінансів України від 04.02.2000.

207. Метьюс М.Я., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета. Учебник: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
208. Миллер П. Качественная финансовая отчетность // Вестн. бухгалтера и аудитора Украины. – 2002. – № 22. – С. 4 – 7.
209. Мильнер Б.З., Румянцев З.П., Смирнова В.Г., Блинникова А.В. Управление знаниями в корпорациях: Учеб. пособие / Под ред. д.е.н., проф. Б.З. Мильнера. – М.: Дело, 2006. – 304 с.
210. II Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми розвитку бухгалтерського обліку в умовах реформування економіки України» // Бух. облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 64 – 65.
211. Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів: Пер. з англ / За ред. Н. Непийводи. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 78 с.
212. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
213. Міжнародні стандарти фінансової звітності. 2004 : Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. – К.: ФПБАУ, 2005. – I ч. – 1304 с.
214. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004: Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – I ч. – 1304 с.; II ч. – 1232 с.
215. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2005. Додаток з оновленою інформацією : Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2006. – 216 с.
216. Міжнародні стандарти фінансової звітності: тести: Навч. посібник для студентів навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 «Облік і аудит» / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 172 с.
217. *Мінфін* – реформує, ФПБАУ – реагує ...// Бухгалтерія. – 2007. – №10. – С.9 – 10.
218. Мних Є. Критерії досконалості систем бухгалтерського обліку і аудиту в Україні // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції. Тези доповідей (20 – 22 квітня 2005 р.). Ч. 1 / Відп. ред. А.Д. Бутко. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2005. – С. 102 – 109.
219. Мних Є.В. Витоки сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні // Бух. облік в Україні на початку XXI століття.

- Міжнародна науково – практична конференція. 26 – 27 квітня 2001. Тези доп. – Львів. – С. 11 – 14.
220. Мних Є.В. Гармонізація облікового інформаційного потоку в системі сучасного управління // Вісник Економіка КНУ. 2001. – Випуск 51. – С. 17 – 18.
221. Мних Є.В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку й аудиту в Україні // Світ бух. обліку. – 1997. – № 1. – С. 7 – 9.
222. Моссаковський В. Види обліку в сучасних умовах та їх обґрунтування // Бух. облік і аудит. – 2002. – № 6 – С. 22 – 29.
223. Моссаковський В. Гармонізація обліку // Бух.облік і аудит. – 2006. – №4. – С. 24 – 32.
224. Моссаковський В. Метод бухгалтерського обліку в ринкових умовах // Бух. облік і аудит. – 2003. – № 12. – С. 16 – 25.
225. Моссаковський В. Про перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Бух. облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 10 – 20.
226. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов // Бух. облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 29 – 34.
227. Моторина Т.М. До питання взаємозв'язку бухгалтерських та національних рахунків // Вісник КНУ, Економіка. – 2001. – Випуск 54. – С. 10 – 13.
228. Мушинські Р., Токарь С. Бухгалтерський облік основних засобів за новими правилами // Бухгалтерія. – №48. – 2000. – С. 55 – 56.
229. Мэнкью Н.Г. Принципы экономикс. – СПб: Питер Ком, 1999. – 784 с.
230. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/Пер. сангл.; Подред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
231. Мюллер Г., Гернон Х., Мишк Г. Учет: международные перспективы: Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 136 с.
232. Назарбаева І., Шаповал О. Бухгалтерський облік: на шляху від старого до нового // Бухгалтерія. – 2001. – №4. – С. 46 – 54.
233. Нападівська Л. Методологічні засади управлінського обліку // Бух. облік і аудит. – 2004. – № 4. – С. 26 – 30.
234. Нападівська Л.В. Управлінський облік. Підруч. Для студентів вищих навчальних закладів. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
235. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.

236. *Національні і міжнародні стандарти бухобліку: процес зближення* // *Баланс*. – 2001. – №51. – С. 21 – 22.
237. *6:1 Не на користь Мінфіну* // *Бухгалтерія*. – 2007. – № 7. – С. 9 – 13.
238. *Необхідний принципово новий план рахунків (за матеріалами колективного обговорення)* // *Бух. облік і аудит*. – 1994. – № 7. – С. 2 – 3.
239. *Нивен П.Р. Сбалансированная Система Показателей – шаг за шагом: Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов: / Пер. с англ. – Днепропетровск: Баланс – Клуб, 2003. – 328 с.*
240. *Николаева О., Алексеева О. Стратегический управленческий учет*. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
241. *Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета* // *Бух. учет*. – 2000. – № 12. – С. 50 – 55.
242. *Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку*. – К.: Вища шк., 1977. – 240 с.
243. *Новодворский В.Д., Хорин А.И., Калинин Н.Г. Бухгалтерский учет и ситема национальных счетов* // *Бух. учет*. – 1993. – № 2. – С. 11 – 13.
244. *Нонака Икудзиро. Компания – создатель знания// Управление знаниями / Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 27 – 49.*
245. *Обговорюємо робочий проект Закону України «Про бухгалтерський облік і звітність»* // *Бух. облік і аудит*. – 1994. – № 2 – 3. – С. 2 – 10.
246. *Обсуждаем новый вариант проекта Закона Украины «О бухгалтерском учете и отчетности»* // *Бух. учет и аудит*. – 1994. – № 8. – С. 2 – 11.
247. *Огіичук М.Ф. Єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні та їх відповідність методології країн з розвинутою економікою* // *Світ бух. обліку*. – 1997. – № 5. – С. 3 – 9.
248. *Ожегов С.Н. Словарь русского языка: ок. 53 000 слов / С.И. Ожегов; под общ. Ред. Проф. Л.И. Скворцова. – 24 – е изд., испр. – М.: ООО «Издательский дом «ОНИКС 21 век»: ООО «Издательство «Мир и образование», 2003. – 896 с.*
249. *Основні проблеми розвитку реформи бухгалтерського обліку і аудиту в країнах СНД* // *Бух. облік і аудит*. – 1994. – №11. – С. 33 – 38.
250. *Островский О.М., Ковалев В.В. Интеграция России в международное бухгалтерское сообщество* // *Бух. учет*. – 2002. – №5. – С. 73 – 78.

251. Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности. Результаты комплексного исследования. Апрель – май 2006. – [http://www.msfo – mag.ru/implementation.htm](http://www.msfo-mag.ru/implementation.htm).
252. *Охрамович О.* Напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 48 – 52.
253. *Охрамович О.* Реформування бухгалтерського обліку країн СНД у нових умовах господарювання // Бух. облік і аудит. – 2004. – № 9. – С. 47 – 53.
254. *Палий В.Ф.* Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета // Бух. учет. – 2005. – № 3. – С. 45 – 48.
255. *Палий В.Ф.* Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии // Бух. учет. – 2004. – №9. – С. 5 – 10.
256. *Палий В.Ф.* О методе бухгалтерского учета // Бух. учет. – 2006. – № 7. – С. 55 – 60.
257. *Палий В.Ф.* О предмете бухгалтерского учета // Бух. учет. – 2006. – №5. – С.55 – 58.
258. *Палий В.Ф.* Развитие методологии управленческого учёта // Бух. учёт. – 2004. – № 12. – С. 52 – 55.
259. *Палий В.Ф., Палий В.В.* Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бух. учет. – 2000. – № 17. – С. 58 – 62.
260. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
261. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.
262. *Панков Д.* Проблемы развития финансового учета в условиях глобализации // Accounting & Audit System Integration into European Union Area. New challenges and opportunities. The Papers of International Conference, 6 – 7th October, 2005. – С. 164 – 168.
263. *Панченко А., Тихомирова И.* Украина в системе культурных координат бизнеса // Менеджмент и менеджер. – 2002. – № 8. – С. 16 – 23.
264. *Пархоменко В.* Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування // Бух. облік і аудит. – 2005. – № 8 – 9. – С. 3 – 20.
265. *Пархоменко В.* Трансформація бухгалтерського обліку в Україні // Бух. облік і аудит. – 1997. – № 7. – С. 3 – 5.

266. *Пархоменко В.М.* Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. – К.: РВО «Поліграфкнига», 1994. – 352 с.
267. *Пархоменко В.М.* Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. Ч. 8. – Луганськ, «Футура» ДСД «Лугань», 2005. – 640 с.
268. *Пархоменко В.М.* Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення. Автореф. дисертації на здобуття наук. ступеня к.е.н. – К., 2002. – 19 с.
269. *Пархоменко В.* Законодавче затвердження бухгалтерського обліку // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 6. – С.7 – 8.
270. *Паупа В., Праулиньш А.* Организация методического руководства бухгалтерским учетом в Латвии после восстановления независимости // Accounting & Audit System Integration into European Union Area. New challenges and opportunities. The Papers of International Conference, 6 – 7th October, 2005. – P. 175 – 190.
271. *Переучет* // Бізнес. – 2007. – № 13. – С. 68 – 69.
272. *Пестрецова О.* Бухгалтер и финансовый менеджер – четыре отличия // Финансовый директор. – 2004. – № 2. – С. 90 – 93.
273. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
274. *Пильменштейн Д.И.* Основы бухгалтерского учета. – М.: Статистика, 1968. – 168 с.
275. *Податковий аудит: Навч. посібник / За заг. ред. В.А Онищенко, А.О. Чугаєва* – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 398 с.
276. *Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку.* Затверджено наказом Мінфіну від 29.12.2006 р. №1316. – <http://www.minfin.gov.ua>.
277. *Прилипко С.* Бухгалтерська професія в Україні: шлях до міжнародного визнання // Бух. облік і аудит. – 2004. – № 5. – С. 20 – 24.
278. «Проблема» – 2000» для керівника – нові стандарти бухгалтерського обліку // Галицькі контракти. – 2000. – № 9. – С. 14 – 15.
279. *Проект Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ* // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 5. – С. 19 – 24.
280. *Пушкар М.С.* Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
281. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
282. *Пушкар М.С.* Забалансовый учет: Практич. руководство. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 48 с.

283. Райан Б. Стратегический учёт для руководителя /Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
284. Рассказова-Николаева С.А. Принципы регулирования бухгалтерского учета // Бух. учет. – 2006. – № 8. – С. 49 – 53.
285. Рекомендації Міжнародної науково-практичної конференції «Бухгалтерський облік в Україні на початку ХХІ століття» // Бух. облік і аудит. – 2001. – № 5. – С. 63 – 64.
286. Рекомендації щодо Програми підвищення кваліфікації бухгалтерів. Додаток до листа Міністерства фінансів України від 27 січня 2006 р. №31 – 34000 – 16 – 5/1441 // Бух. облік і аудит. – 2006. – № 4 – С. 4 – 20.
287. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр./Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
288. Рожнова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. – М.: Экзамен, 2001. – 320 с.
289. Руководство по проведению трансформации финансовой отчетности. Корпорация КАРАНА/АМР США.– <http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/transform/default.asp>.
290. Савчук В., Троян И. Activity Based Costing – учёт затрат // Финансовый директор. – 2004. – №3. – С. 12 – 17.
291. Самборський В., Філінський І. З новою системою рахунків до Європейського співтовариства // Бух. облік і аудит. – 1994. – № 5. – С. 6.
292. Семенова М.В. Организационные вопросы ведения параллельного учета (российские стандарты МСФО)//Бух. учет. – 2005. – №11. – С. 49 – 55.
293. Система национальных счетов – инструмент макроэкономического анализа: Учеб. пособие // Ю.Н. Иванов, Л.А. Карасева, С.Е. Казаринова и др.; под ред. Ю.Н. Иванова. – М.: «Финстатинформ», 1996. – 285 с.
294. Скударь Г.М. Управление конкурентоспособностью крупного акционерного общества: проблемы и решения. – К.: Наук. думка, 1999. – 496 с.
295. Словарь современной экономической теории Макмиллана: Пер. с англ. – М.: ИНФРА – М, 2003. – 608 с.
296. Соколов В.Я. Оценка по справедливой стоимости // Бух. облік. – 2006 – №1. – С. 50 – 54.
297. Соколов В.Я. Тенденции развития учета // Бух. учет. – 2004. – №11. – С. 5 – 7.

298. Соколов Я.В., Соколов В.Я. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы // Проблемы учета и анализа: Сб. статей, посвященных 100 – летию со дня рождения П.И. Савичева. Под ред. А.Д. Ларионова. – Спб.: и – во СПб ГУЭФ. – 2001. – С. 135 – 145.
299. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
300. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
301. Соколов Я.В. Профессиональное суждение – новый инструментарий современной бухгалтерии // Бух. Учет. – 2006. – №. – С. 45 – 47.
302. Соколов Я.В. Регламентация бухгалтерского учета: прошлое и будущее // Бух. Учет. – 1991. – № 3. – С. 61 – 66.
303. Соколов Я.В. Скептицизм в бухгалтерском учете // Бух.учет. – 2006. – №10. – С. 49 – 52.
304. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? // Бух. учет. – 2000. – № 18. – С. 50 – 52.
305. Соловьева О.В., Старовойтова Е.В. Как трансформировать российскую бухгалтерскую отчетность? // Бух. облік. – 1999. – №2. – С. 72 – 78.
306. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
307. Сопко В. Злободенне питання бухгалтерського обліку (щодо закону про бухгалтерський облік) // Бух. облік і аудит. – 1997. – № 3. – С. 19 – 24.
308. Сопко В. О плане счетов бухгалтерского учета // Бух. учет и аудит. – 1995. – № 8. – С. 5 – 9.
309. Сопко В.В., Сопко О.В. Бухгалтерський облік: Основи теорії та концептуальні засади побудови. Навч. – метод. посібник. – К.: Знання, 2002. – 231 с.
310. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
311. Сук Л. Бухгалтерський облік – справа державна // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 6. – С. 6 – 7.
312. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг – основа управления бизнесом. – Донецк: Норд – компьютер, 2001. – 210 с.
313. Твердомед А. Зазеркальє 2 // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 1997. – № 4. – С. 7 – 10.
314. Твердомед А. Проектирование бухгалтерского учета // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 1996. – № 2. – С. 8.

315. *Творчі аспекти фінансової звітності* // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. – № 23 – 24. – С. 2.
316. *Терни П.* Разумный учёт: как получить истинную картину затрат с помощью системы ABC /Питер Терни: Пер. с англ. Татьяны Родиной, к.э.н. Ольги Поповой. Никиты Пирогова. – М.: ИД «Секреты фирмы», 2006. – 384 с.
317. *Ткач В.И., Ткач М.В.* Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
318. *Токаръ С., Мушинські Р.* Щодо реалізації реформи бухгалтерського обліку в Україні // Бух. облік і аудит. – 2000. – №4. – С. 44 – 48.
319. *Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСБО: методичні рекомендації (видання друге, перероблене та доповнене).* – Вінниця: Консоль, 2003. – С. 362.
320. *Труднощі й успіхи запровадження міжнародних стандартів: зближення з МСФЗ і МСА .* – <http://www.uacca.org/ukr/ifac>.
321. *Труш В., Корольов А., Антонюк Н.* Розвинений ринок не терпить національної замкнутості // Бух. облік і аудит. – 1994. – № 5. – С. 4.
322. У Комісіях Верховної Ради України // Бух. облік і аудит. – 1994. – № 1. – С.9 – 11.
323. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет. – М.: Олимп – Бизнес, 2002. – 448 с.
324. *Управление затратами: Стратегическое руководство /Дэвид П. Дойл, [пер. с англ. И.В. Козырь и Н.С. Сологуб].* – Москва: Волтерс Клувер, 2006. – 264 с.
325. *Управленческий учет: официальная терминология СИМА / Пер. с англ. О.Е.Николаевой, Т.В.Шишковой.* – М.: ИДФБК – ПРЕСС, 2004. – 200 с.
326. *Управлінський облік /Дон Р. Хенсен, Меріем М. Моувен, Невіл С. Еліас, Девід У. Сеньков.* Пер. з англ. 5 – го канад. вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін. Наук. ред. пер. Н.П. Краснік. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
327. *Учебные материалы к семинарам для бухгалтеров в рамках проекта TACIS FINUK 9802 «Поддержка внедрения реформы бухгалтерского учета на предприятиях Украины».* – К., Офис проекта при Министерстве финансов Украины. – 192 с.
328. *Учет и анализ эффективности производства / Под ред. А.Ф. Аксененко.* – М.: Финансы и статистика, 1986. – 276 с.

329. *Учет по международным стандартам: Учеб. пособие. – 2-е изд., перераб./ А.М. Гершун, И.В. Аверчев, Е.Б. Герасимова и др.; Под ред. Л.В. Горбатовой. – М.: Фонд Развития Бухгалтерского Учета, 2002. – 502 с.*
330. *Фэйз Л. Стратегическое оценивание активов организации// Курс МВА по стратегическому менеджменту: Пер. с англ. – М.: Альпина Паблицер, 2002. – С. 327 – 356.*
331. *Фуриш Д. Бухгалтерский учет: на пути к глобальной системе, март 1999. – 38 с.*
332. *Хан Д. Планирование и контроль: концепции контроллинга / Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.*
333. *Хан Д., Хунгенберг Х. Планирование и контроль. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.*
334. *Хегарти Д., Гелен Ф., Баррос А.К.Х. Запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – № 7(67). – С. 17 – 31.*
335. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.*
336. *Хорин А.Н. Принципы формирования бухгалтерской отчетности // Бух. облік. – 2006. – № 23. – С. 50 – 52.*
337. *Хорин А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: баланс корпоративного капитала // Бух. учет. – 2006. – № 15. – С. 39 – 44.*
338. *Хорин А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: отчет о стоимости // Бух. учет. – 2006. – № 16. – С. 50 – 57.*
339. *Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Даттар Ш. Управленческий учёт. 10-е изд. /Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.*
340. *Цуркану В. Опыт реформирования бухгалтерского учета в Республике Молдова // Проблемы формування ринкової економіки. Зб. наук. праць. Спецвипуск. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в системі міжнародних стандартів. – К., 2001. – С. 124 – 133.*
341. *Цуркану В.И. Реформа бухгалтерського учета в Республике Молдова // Світ бухгалтерського обліку. – № 11. – С. 60 – 66; № 12. – С. 59 – 63.*
342. *Чалий І. Загальний розвиток для загального розвитку // Бухгалтер. – 2004. – № 29. – С. 44 – 45.*

343. *Чалий І., Момот Т.* Суттєвість та вартість інформації – український формат та зарубіжний досвід // Бухгалтерський облік та аудит. – 2002. – № 11. – С. 29 – 31.
344. *Чалый И.* Как доят священных коров бухучета // Бухгалтер. 2004. – № 5. – С.45 – 50.
345. *Чалый И.* МСБУ и НСБУ – братья, но не близнецы // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2000. – №19. – С. 11.
346. *Чалый И.* Последний! // Бухгалтер. – 2002. – №12. – С. 25 – 26.
347. *Чалый И.* Справедливая стоимость – это непросто, но ничего лучшего бухгалтерия не придумала // Вестник бухгалтера и аудитора. – 2002. – №5. – С. 4 – 6.
348. *Чацкіс Ю., Сухарев П.* Новий план рахунків – об'єктивна необхідність (за матеріалами колективного обговорення) // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 6. – С. 5 – 6.
349. *Чебан Т., Яценко В.* Організаційні аспекти побудови бухгалтерії стратегічного типу// Бух. облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 31 – 36.
350. Что думают бухгалтеры по поводу нового бухгалтерского учета // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2000. № 2. – С. 22.
351. *Чумаченко М.* Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства // Бух. облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 6 – 8.
352. *Чумаченко М.* Управлінський облік в Україні // Бух. облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43 – 47.
353. *Чумаченко М.* Управлінський облік потребує підтримки // Бух. облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3 – 7.
354. *Чумаченко М.Г.* Бух. учет: прошлое, настоящее ... будущее?! // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – ПН. – С. 2 – 12.
355. *Чумаченко Н.Г.* Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее ... будущее?! // Світ бух. обліку. – 1997. – № 1. – С. 2 – 6.
356. *Чумаченко Н.Г.* Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
357. *Шанк Дж., Говиндараджан В.* Стратегическое управление затратами. – Санкт – Петербург: Бизнес-Микро, 1999. – 288 с.
358. *Швец В.* Адаптація бухгалтерського обліку до потреб національної системи рахунків // Проблеми формування ринкової економіки. Зб. наук. праць. Спец. випуск. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в системі міжнародних стандартів. – К., 2001. – С. 167 – 173.

359. Швець В. План рахунків у контексті реформи бухгалтерського обліку в Україні // Бух. облік і аудит. – 1999. – № 4. – С. 3 – 4.
360. Швець В.Г. Національне рахівництво як інструмент макроекономічного аналізу // Світ бух. обліку. – № 2. – С. 3 – 11.
361. Швець В.Г. Реформування національного рахівництва в умовах переходу до ринкових відносин // Вісник КНУ. – Випуск 1. – 2001. – С. 5 – 8.
362. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – К.: Знання-прес, 2003. – 444 с.
363. Шевчук В.О. Модифікація бухгалтерського обліку в умовах економічних трансформацій // Світ бух. обліку. – 1997. – № 4. – С. 3 – 10.
364. Шмигель А.Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности. – К.: Вища шк., 1978. – 208 с.
365. Шнейдман Л.З. Как пользоваться МСФО. – М.: Бух. учет, 2003. – 95 с.
366. Щирба М.Т., Тринка Л.Я. Стандартизація бухгалтерського обліку // Вісник КНУ, Економіка, Випуск 53. – С. 40 – 44.
367. Эклз Р.Дж. Манифест революции в оценке работы компаний // Измерение результативности компании : Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 32 – 51.
368. Эклз Р.Дж., Герц Р.Х., Киган Э.М., Филлипс Д.М.Х. Революция в корпоративной отчетности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли / Пер. с англ. Н. Барышниковой. – М.: Олимп – Бизнес, 2002. – 400 с.
369. A Dictionary of Accounting, Oxford University Press, 1995.
370. A Profession Transforming: From Accounting to Management. – IFAC, 2001.
371. AAA, Report of the American Accounting Association Committee on International Accounting Operation and Education, 1975 – 1976 // Accounting Review 52. Supplement 1977, pp. 65 – 101.
372. Accounting Standard Setting in Europe. Federation des Experts Comp tables Europeans. December 2000. – <http://www.fee.be/fileupload/upload/Accounting%20Standard%20Setting%20in%20Europe2012005171552.pdf>
373. 2003 Annual Review of Financial Reporting Matters. – Huron Consulting Group LLC, 2004. – 18 с.
374. American Institute of Certified Public Accountants, Improving Business Reporting – A Customer Focus. AICPA, New York, 1994.

375. *Arens A.A., Loebbecke I.K.* Auditing. An integrated approach. Fifth Edition. Prentice – Hall International Inc., 1991.
376. *Bernstein L.A., Wild J.J.* Financial statement analysis/ theory, application and interpretation. Sixth edition. Mc Graw Hill, 1998.
377. *Blair M.M., Wallman S.M.H.*, Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles. Brookings Institution Press, Washington DC, 2001.
378. *Bloher E.J., Chen K.H., Lin T.W.* Cost Management. A Strategic Emphasis. Irwin Mc Graw Hill, 1999.
379. *Boulton, Richard E.S., Barry D.* Libert and Steve M. Samek. Cracking and Value Code: How Successful Business Are Creating Wealth in New Economy. Harper Business, New York, 2000.
380. *Bromwich M.* The case for Strategic Management accounting, the role of accounting information for strategy in competitive Markets, Accounting, Organization and Society, 1990, 1, 27 – 46.
381. *Cairns D.* Applying International Accounting Standards. Third edition. Tolley, 2002.
382. *Carry, Anthony and Juliana Sancto* (eds) Performance Measurement in the Digital Age: Adding Value To Corporate Reporting . ICAEW, London, 1998.
383. *Carry, Anthony and Juliana Sancto* (eds), The 21st Century Annual Report. ICAEW, London, 1998.
384. Cash Flow Statements. Document of the accounting advisory Forum. XV/6008/94 EN. [http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/markt – 1994 – 6008/6008_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/markt-1994-6008/6008_en.pdf)
385. Centre for Tomorrow's Company, Sooner, Sharper, Simpler: A Lean Vision of an Inclusive Annual Report. Centre for Tomorrow's Company, London, 1998.
386. *Chakravarthy B.S.* Measuring strategic performance // Strategic Management Journal. – 1986. – № 7. – P. 437 – 458.
387. *Chandler A.* The Visible Hand. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1977.
388. *Choi F.D.S., Frost C.A., Meek G.K.* International Accounting. Fourth Edition. Prentice Hall, 2002.
389. Commission Recommendation 2003/361/EC of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium – sized enterprises // OJ L 124/36, 20.5.2003.

390. Competing with Information. A Manager's Guide to Creating Value with Information Content. Edited by Donald A. Marchand. John Wiley & Sons, 2000.
391. *Cooke T.E. and Wallace R.S.O.* Financial Disclosure Regulation and its Environment: A Review and Further Analysis, *Journal of Accounting and Public Policy* 9, pp.79 – 110.
392. *Cooper R., Kaplan R.* Measure Costs Right, Make the Right Decisions // *Harvard Business Review*. – September / October, 1988. – P. 96 – 103.
393. Cost and effect: using integrated cost system to drive profitability and performance /Robert S.Kaplan and Robin Cooper. Harvard Business School Press. Boston, Massachusetts, 1978.
394. *Cooper R., Slagmulder R.* Supply chain development for the lean enterprise. The IMA Foundation for Applied Research, Inc. Montvale, New Jersey, 1999.
395. Counting More, Counting Less. Transformations in the Management Accounting Profession. The 1999 Practice Analysis of Management Accounting. A Research Project of the Institute of Management Accountants, August 1999.
396. *Cristophe B., Escoffier B., Ferdeque R., Marsal V.* Comptabilite et Controle de gestion. I. Comptabilite analytique. – Masson, 1987.
397. *Crowningshield G.R., Bettista G.L.* The Accounting Revolution // *Management Accounting*. – July, 1966. – pp. 30 – 39.
398. *Curtis D.A.* The Modern Accounting System, *Financial Executive*, January – February, 1985, pp.81 – 93.
399. *Dearden J.* Measuring profit center managers // *Harvard Business Review*. – September / October 1987. – Vol. 65. – P. 84 – 88.
400. *Douppnik T.S. and Saltek S.B.* External, Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development // *International Journal of Accounting* 30. # 3 1995, pp.189 – 207.
401. *Drury C.* Management and Cost Accounting. – 3-d Ed. – Chapman and Hall, 1992.
402. Ehrbar Al EVA. The real key to creating wealth. John Wily & Sons, Inc.1998.
403. *Emmanuel C., Otley D.* Readings in Accounting for Management Control. – Chapman and Hall, 1995.
404. Estonian Accounting Board Accounting Law. – Tallinn. – 59 p.

405. Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies// OJ L 222, 14.08.1978 p.11.
406. GAAP 2001 – A Survey of National Accounting Rules Benchmarked against International Accounting Standards. – Jointly by Andersen, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst @ Young, Grant Thornton, KPMG and Pricewaterhouse Coopers. – 2001. – 161 p.
407. *Garg A., Ghosh D., Hudick J., Nowacki C.* Roles and practices in Management Accounting Today. Results From the 2003 IMA – E & Y Survey //Strategic Finance. July 2003. p. 1 – 6.
408. *Garner P.* Evolution of Cost Accounting to 1925. Montgomery, Al: University of Alabama Press, 1954.
409. *Glautier M.W.E and Underdown B.* Accounting Theory and Practice. 5th Edition Pitman Publishing, London, 1999.
410. Global Reporting Initiative, Sustainability Reporting Guidelines (Global Reporting Initiative, Amsterdam, 2002).
411. *Granlund M., Malmi T.* In search of management accounting theory //29th Annual Congress EAA. 22 – 24 March 2006, Dublin. Programme and Collected Abstracts, p. 212.
412. *Gray S.J.* Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally // Abacus March 1988, pp. 1 – 15.
413. *Hatfield H.R.* Some variations in accounting practices in England, France, Germany and the US. – Journal of Accounting Research. 1966, Autumn.
414. *Hilton R.W., Maher M.W., Selto F.H.* Cost Management. Strategies for Business Decisions. Irwin Mc Graw – Hill, 2000.
415. *Hiramoto T.* Another hidden edge – Japanese management accounting, Harvard Business Review, 1988, 66 (4): 22 – 6.
416. *Hofstede G.* Cultures Consequences: International Differences in Work – Related Values, Beverly Hills, CA: Sage Publication, 1980.
417. *Horngren C.T., Sundem G.L.* Introduction to Management Accounting. Ninth Edition. – Prentice – Hall. – 1993.
418. *Horngren C.T., Foster G., Datar S.M.* Cost Accounting : A Managerial Emphasis. Tenth edition, Prentice Hall, 2000.
419. Implementation of the Fourth Directive in EU Member States. Summary of findings from a study on the implementation of Fourth Directive 78/660/EEC in the Member States of the European

- Union. – http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/studies/1998-fourth-dir_en.pdf.
420. Implementation of the Seventh Directive in EU Member States. Summary of findings from a study on the implementation of Seventh Directive 83/348/EEC in the Member States of the European Union. – http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/studies/1998-seventh-dir_en.pdf.
421. *Innes J.* Strategic Management Accounting in Innes J. (ed.) Handbook of Management Accounting. Gree, 1998, Ch.2.
422. Institute of Chartered Accountants in England & Wales, Inside out: Reporting on Shareholders Value. ICAEW, London, 1999.
423. International Financial Reporting Standards (IFRSs®) 2006. Including International Accounting Standards (IASs®) and Interpretations as at 1 January 2006. – IASB, 2006.
424. International Financial Reporting Standards 2000. IASB, 2000.
425. International Management Accounting Practice Statement 1. Management Accounting Concepts, IFAC, 1998.
426. *Ishikawa Junji.* A social science of contemporary value – based accounting: economic foundations of accounting for financial instruments // Critical Perspectives on Accounting, Volume 16, issue 2, February 2005, pp. 115 – 136.
427. IVS 1 – Market Value Basis of Valuation. – <http://www.ivsc.org/standards/index.html>.
428. *Jensen D.L., Coffman E.N., Stephens R.G., Burns T.J.* Advanced Accounting. Third Edition. McGraw – Hill, Inc. 1994.
429. *Johnson H.T., Kaplan R.S.* Relevance Lost (Boston: Harvard Business School Press, 1987.
430. 61985J0017 Judgment of the Court of 20 March 1986 Commission of the Communities. Italian Republic. Failure to adopt within the prescribed period the measures necessary to implement a directive – Annual accounts of certain types of companies Case 17/85 European Court reports 1986 page 01199
431. *Karreman G.H.* The impact of globalization on Accountancy Education. – The 9th IAAER World Congress of Accounting Educators November 14 – 16, 2002, Hong Kong, 2002.
432. *Kieso D.E., Wergandt J.J., Warfield T.D.* Intermediate accounting. Tenth edition. John Wiley & Sons Inc., 2001.
433. *Latimer M.F.* Strategy – based Costing and Innovation – based Budgeting// Strategy Finance. March 2001. p. 39 – 42.

434. *Lucey T.* Costing. Fifth Edition, London, 1996.
435. Management Accounting. Official Terminology of the CIMA, 1991.
436. *Meier C.* Strategic Management Accounting Innovation in Denmark //29th Annual Congress EAA. 22 – 24 March 2006, Dublin. Programme and Collected Abstracts, p. 211.
437. *Merchant K.* Control in Business Organizations – Boston (Ma..USA): Harvard Graduate School of Business, 1985.
438. *Mevellec Pierre.* Designing cost systems. ABC and traditional systems: a comparative study // Comptabilite. Special issue. November 2002, pp. 17 – 20.
439. *Mueller G.G.* International Accounting. London: Macmillan, 1967.
440. *Mueller G.G.* Accounting Principles Generally Accepted in the United States Versus Those Generally Accepted Elsewhere // International Journal of Accounting, Spring 1968: 91 – 104.
441. *Nair R.D., Franc W.G.* The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classification // Accounting Review, July 1980, pp. 426 – 450.
442. *Navarro J.C., Smith D.* An investigation of the expectation of Spanish managers and auditors about the adoption IFRS//29th Annual Congress EAA. 22 – 24 March 2006, Dublin. Programme and Collected Abstracts, p. 201.
443. *Needles B.E., Wegerich J.M.* An Analysis of country differences from International accounting standards with an emphasis on Poland and Eastern Europe // General Accounting Theory. Cracow University of Economics. – 2003. – P. 79 – 136.
444. *Nobes C.W.* A Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices // Journal of Business Finance and Accounting Spring 1983, pp.1 – 19.
445. *Oguri Takashi.* Functions of accounting and accounting regulation: alternative perspectives based on Marxian economics // Critical Perspectives on Accounting, Volume 16, issue 2, February 2005, pp. 77 – 94.
446. *Pacter P.* What Exactly is Convergence? // International Journal of Accounting? Auditing and Performance Evaluation 2 (1/2), p. 67 – 83.
447. *Pacter Paul* Accounting Standards in 2015. – Hong Kong ICPA, January 2006.

448. Paper of the Accounting Advisory Forum Foreign currency translation. XV/304/91 – ENrev.6.–http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/markt-1991-0304/304_en.pdf.
449. *Parker R.H.* Macmillan Dictionary of Accounting. Second Edition. The Macmillan Press Ltd. 1992.
450. *Porter M.* Competitive Strategy. The Free Press, New York, 1980.
451. *Praulīnš Artūrs* Theory and Practice of Standardization of Accounting. Summary of the Promotion Paper Developed for the Promotion to the Degree of Doctor of Economic Science (Dr.olc). University of Latvia. Riga, 2006. – 60 p.
452. Price Waterhouse International, Accounting Principles and Reporting Practices – A Survey, London: Price Waterhouse International, 1973, 1975, 1979.
453. Principles not Rules: A Question of Judgment. The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2006.
454. A Profession Transforming: From Accounting to Management. – IFAC, 2001.
455. *Radebaugh L.H., Gray S.J.* International Accounting and Multinational Enterprises. Fifth edition. John Wiley & Sons, Inc., 2002.
456. Regulation (EC) № 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards // OJ L 243, 11.09.2002 p.1.
457. Report on the observance of Standards and codes (ROSC) Accounting and Auditing. August 15, 2002. –<http://www.worldbank.org/ifa/rosc.ukr.pdf>.
458. Review of Practical Implementation Issues of International Financial Reporting Standards. UNCTAD. TD/B/COM.2/ISAR/28 21 October 2005.
459. *Riahi-Belkaoui A.* Accounting Theory: Fifth edition. Thomson, 2004. – 598 p.
460. *Roberts C., Weetman P., Gordon P.* International Financial Accounting. A Comparative Approach. Second Edition. Prentice Hall. 2002.
461. Royal Society for the Encouragement of the Arts, Manufactures & Commerce, Tomorrow's Company: The Role of Business in Changing World .Gower, Addershot, 1995.
462. Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts // OJ L 193, 18.07.1983 p.1.

463. *Shroeder R.G., Clark M., Mc Cullers L.D.* Accounting Theory. Text and Readings. Fourth Edition. John Wiley & Sons Inc., 1991.
464. *Siegel J.G., Shim J.K.* Dictionary of Accounting Terms. Fourth Edition. Barrons. 2005.
465. *Simmonds K.* (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*. 59 (4), 26 – 9. 1996.
466. Statements on Management Accounting. Statement Number 2A November 30, 1990. Terminology: Management Accounting Glossary, IMA.
467. Study 7 – The Measurement and Management of Intellectual Capital. – IFAC, September 1998.
468. *Tayles M.* The Challenge of Accounting for Intellectual Capital and Intangible Assets. *International Accounting*. Spring 2005, p. 23 – 27.
469. The System of Accounting and Financial Statements in the Enterprises of Lithuanian Republic. The Collection of Normative acts. – Vilnius, Pačiolis, 1995. – 187 p.
470. *Watson, Tony, and David Pitt–Watson,* The Hermes Principles: What Shareholders Expect of Public Companies – and What Companies Should Expect of Their Investors .Hermes Pensions Management Limited, London, 2002.
471. *Williams J.R., Carcello J.V.* Miller GAAP Guide Level A. Restatement and Analysis of Current FASB Standards. CCN INCORPORATED, 2005.
472. *Young S.D., O`Byrne S.F.* EVA® and Value – based Management. A practical Guide to Implementation, Mc Graw – Hill, 2001.
473. *Zimmerman J.l.* Accounting For Decision Making and Control. Third edition. Irwin McGraw – Hill, 2000.
474. <http://www.iasplus.com/agenda/framrwork2.htm>.
475. <http://www.iasplus.com/agenda/perform2.htm>
474. <http://www.ibtci-arp.kiev.ua>.
475. <http://www.cfainstitute.org /center/cmp/Business Reporting Model.html>.
476. http://www.stcu.kiev.ua/tr_kiev_2/cd - web/materials/ageeva/index.htm.
477. <http://www.kmu.gov.ua>.
478. <http://www.minfin.gov.ua>.

Додатки

Додаток 1

Взаємозв'язок професійних стандартів у галузі бухгалтерського обліку

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS, IFRS)	МСБО в державному секторі (IPSAS)	Міжнародні стандарти аудиту (ISA)	Положення з управлінського обліку (SMA)	Міжнародні стандарти оцінки (IVS)
Концептуальна основа		100 110 120 700	1D 2A	
IAS 1	1	200 210 580 710 720		IVA 1
IAS 2	12	501 530	4K	IVS 1 IVS 2
IAS 7	2	540		GN 10
IAS 8	3	240	4MM	
IAS 10	14	560		
IAS 11	11			
IAS 12		250		
IAS 14	18	310	5G	
IAS 16	17		4J 4L	IVS 1 IVS 2
GN 1 GN 3				
IAS 17	13		4J 4L	GN 2
IAS 18	9	11	4D	
IAS 19		250	4C	
IAS 20		250		
IAS 21	4			
IAS 23	5			

Закінчення додатка 1.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS, IFRS)	МСБО в державному секторі (IPSAS)	Міжнародні стандарти аудиту (ISA)	Положення з управлінського обліку (SMA)	Міжнародні стандарти оцінки (IVS)
IAS 24	20	550 920		
IAS 26		250	4C	
IAS 27	6	600 1007	5G	GN 6
IAS 28	7	600		GN 6
IAS 29	10			
IAS 31	8			GN 6
IAS 32	15	200	4M	
IAS 33			4AA	
IAS 34		300	4T 4CC	
IAS 36		620	4J	IVS 1 IVS 2 GN 1 GN 3 GN 4
IAS 37	19	540		GN 7
IAS 38		620	4J 4L	IVS 1 IVS 2
				GN 1 GN 4
IAS 39		570 520	4M	
IAS 40	16		4O	GN 6
IAS 41				GN 10
IFRS 1				IVA 1
IFRS 2				
IFRS 3				GN 6
IFRS 4				GN 3
IFRS 5				GN 6
IFRS 6				GN 14
IFRS 7	15	4M		

Додаток 2
Оцінка активів і зобов'язань згідно з МСФЗ

Об'єкт оцінки	Первісна оцінка	Оцінка після первісного визнання
Основні засоби	Собівартість	Нижча з двох: балансова вартість чи сума очікуваного відшкодування. Балансова вартість є собівартість (справедлива вартість на дату переоцінки) за вирахуванням накопиченої (або накопиченої після останньої переоцінки) амортизації та накопичених збитків (або подальших збитків) від зменшення корисності
Інвестиційна нерухомість	Собівартість	Справедлива вартість або нижча з двох: собівартість (за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності) та сума очікуваного відшкодування
Нематеріальні активи: а) з визначеним строком корисного використання б) з невизначеним строком корисного використання	Собівартість	Нижча з двох: балансова вартість чи сума очікуваного відшкодування. Балансова вартість є собівартість (справедлива вартість на дату переоцінки) за вирахуванням накопиченої (або накопиченої після останньої переоцінки) амортизації та накопичених збитків (або подальших збитків) від зменшення корисності
Непоточні активи (або майновий комплекс), утримувані для продажу	Згідно з відповідним МСФЗ	Нижча з двох: собівартість (за вирахуванням накопичених збитків від зменшення корисності) або сума очікуваного відшкодування
Запаси, які оцінюються згідно з МСБО 2	Собівартість	За нижчою з двох: балансова вартість або за справедливо вартість (за вирахуванням витрат на продаж)
Сільськогосподарська продукція	Справедлива вартість мінус витрати на місці продажу на час збирання урожаю	За нижчою з двох: собівартість або чиста вартість реалізації

Продовження додатка 2

Об'єкт оцінки	Первісна оцінка	Оцінка після первісного визнання
Біологічний актив, пов'язаний із сільськогосподарською діяльністю	Справедлива вартість за вирахуванням попередньо оцінених витрат на місці продажу або собівартість (у випадку, коли справедливу вартість не можливо виміряти достовірно)	Справедлива вартість за вирахуванням попередньо оцінених витрат на місці продажу або собівартість (у випадку, коли справедливу вартість не можливо виміряти достовірно)
Активи, отримані на умовах фінансової оренди	За нижчою з двох: справедлива вартість або теперішня вартість мінімальних орендних платежів	Згідно з відповідним МСФЗ
Немонетарні активи, отримані на умовах гранту	Справедлива вартість або номінальна сума	Згідно з відповідним МСФЗ
Фінансової активи: а) за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутку або збитку б) доступні для продажу в) позики та дебіторська заборгованість г) інвестиції, утримувані до погашення	Справедлива вартість Справедлива вартість плюс прямі витрати, пов'язані з придбанням Справедлива вартість плюс прямі витрати, пов'язані з придбанням Справедлива вартість плюс прямі витрати, пов'язані з придбанням	Справедлива вартість Нижча з двох балансова (справедлива) вартість або вартість відшкодування Амортизована собівартість Амортизована собівартість очікуваного
Активи розвідки та оцінки	Собівартість	Згідно з МСБО 16 або 38
Інвестиції в програми пенсійного забезпечення	Справедлива вартість	Справедлива вартість

Продовження додатка 2

Об'єкт оцінки	Первісна оцінка	Оцінка після первісного визнання
Інвестиції (в окремих фінансових звітах) в дочірні асоційовані та спільні підприємства	Собівартість або згідно з МСБО 39	Собівартість або згідно з МСБО 39
Інвестиції в консолідованих фінансових звітах і звітах, що відображають частку участі в капіталі) в: а) асоційовані підприємства б) дочірні підприємства в) спільні підприємства	Собівартість Собівартість Собівартість	Метод участі в капіталі Метод участі в капіталі Метод участі в капіталі або пропорційна консолідація
Фінансові зобов'язання а) за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків б) інші	Справедлива вартість Справедлива вартість плюс прями витрати, пов'язані з придбанням або випуском	Справедлива вартість Амортизована собівартість
Зобов'язання щодо фінансової оренди	За нижчою з двох: справедлива вартість або теперішня вартість мінімальних орендних платежів	Вартість погашення
Зобов'язання щодо короткострокових виплат працівникам	Історична собівартість	Вартість погашення
Зобов'язання щодо виплат по закінченні трудової діяльності	Теперішня вартість мінус справедлива вартість активів програми	Теперішня вартість мінус справедлива вартість активів програми
Забезпечення	Попередньо оцінена вартість погашення або теперішня вартість	Вартість погашення або теперішня вартість

Закінчення додатка 2

Об'єкт оцінки	Первісна оцінка	Оцінка після первісного визнання
Податкові активи і зобов'язання: а) поточні б) відстрочені	Вартість погашення (із застосуванням чинних ставок оподаткування) Вартість погашення або реалізації (із застосуванням ставок, які передбачаються в період реалізації активу або погашення зобов'язання)	Вартість погашення (із застосуванням чинних ставок оподаткування) Вартість погашення або реалізації (із застосуванням ставок, які передбачаються в період реалізації активу або погашення зобов'язання)
Ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання.	Вартість погашення (із застосуванням чинних ставок оподаткування) Вартість погашення або реалізації (із застосуванням ставок, які передбачаються в період реалізації активу або погашення зобов'язання)	
а) непоточні активи, утримувані для продажу б) інші	Справедлива вартість мінус витрати на продаж Справедлива вартість на дату придбання	Згідно з МСФЗ 5 Згідно з відповідним МСФЗ

Додаток 3

Право товариства на скорочення інформації в примітках до фінансової звітів шляхом виключення певних видів розкриття

Інформація, можливість виключення якої розглядається	Дозволяється виключення	Виключення не дозволяється	Не застосовується
1. Наявність та кількість будь-яких сертифікатів участі, конвертованих облігацій або подібних цінних паперів чи прав	Австрія Бельгія Франція Швеція Німеччина Італія Нідерланди (сертифікати участі та подібні права)	Данія Фінляндія Греція Ірландія Люксембург Португалія Іспанія Велика Британія Нідерланди (конвертовані облігації)	–
2. По кожній статті кредиторів окремо: суми, що підлягають сплаті після п'яти років	Франція Греція Португалія Іспанія Швеція	Австрія Бельгія Данія Фінляндія Німеччина Ірландія Італія Люксембург Нідерланди Велика Британія	–
3. Заборгованість товариств забезпечена наданими нею цінними паперами	Усі держави (крім Австрії, Данії та Ірландії)	Австрія Данія Ірландія	–
4. Загальна сума будь-яких фінансових зобов'язань, не відображених у балансі (якщо ця інформація допомагає оцінити фінансове становище)	Австрія Бельгія Данія Фінляндія Франція Нідерланди Португалія Швеція Велика Британія	Німеччина Греція Ірландія Італія Люксембург Іспанія	–
5. Зобов'язання щодо пенсій	Данія Фінляндія Франція Португалія Іспанія Швеція Велика Британія	Австрія Бельгія Німеччина Греція Ірландія Італія Люксембург	Нідерланди

Продовження додатка 3

Інформація, можливість виключення якої розглядається	Дозволяється виключення	Виключення не дозволяється	Не застосовується
6. Зобов'язання щодо афілійованих товариств	Бельгія Данія Фінляндія Франція Нідерланди Португалія Швеція Велика Британія	Австрія Німеччина Греція Ірландія Італія Люксембург Іспанія	-
7. Чистий оборот за категоріями діяльності	-	Усі країни	-
8. Чистий оборот за географічними ринками	Велика Британія	Усі країни (крім Великої Британії)	-
9. Середня чисельність працівників упродовж фінансового року:			
а) разом	Бельгія Данія Фінляндія Нідерланди Португалія Швеція	Австрія Франція Німеччина Греція Ірландія Італія Люксембург Іспанія Велика Британія	-
б) за категоріями	Данія Фінляндія Нідерланди Швеція	Усі країни (крім Данії, Фінляндії, Нідерландів і Швеції)	-
10. Витрати на персонал у фінансовому році (якщо не наведено у звіті про прибуток і збиток):			
а) разом	Бельгія Данія Фінляндія Німеччина Швеція	Греція Ірландія Люксембург Нідерланди Іспанія Велика Британія	Австрія Франція Італія Португалія
б) за категоріями витрат	-"-	-"-	-"-
11. Ступінь впливу оцінки знижки з податку на прибуток на розрахунок прибутку (збитку) за фінансовий рік	Австрія Фінляндія Португалія Іспанія	Бельгія Франція Німеччина Греція Італія	Данія Ірландія Нідерланди Велика Британія (не дозволяється)

Продовження додатка 3

Інформація, можливість виключення якої розглядається	Дозволяється виключення	Виключення не дозволяється	Не застосовується
		Люксембург Швеція	
12. Вплив (якщо суттєвий) такої оцінки на майбутні витрати з податку на прибуток	Австрія Данія Німеччина	Бельгія Фінляндія Греція Ірландія Італія Люксембург Португалія Іспанія Швеція Велика Британія	Франція Нідерланди
13. Різниця (якщо є суттєвою) між витратами з податку на прибуток та прибутком, що підлягає сплаті (якщо її не визнано в балансі як кумулятивну величину)	Австрія Данія Німеччина	Бельгія Фінляндія Греція Ірландія Італія Люксембург Португалія Іспанія Швеція Велика Британія	Франція Нідерланди
14. Сума винагороди, гарантованої у фінансовому році членам адміністративного, управлінського або наглядового органу (за кожною категорією)	Австрія Франція Іспанія Швеція Велика Британія	Бельгія Данія Фінляндія Німеччина Греція Ірландія Італія Люксембург Нідерланди Португалія	-
15. Будь-які зобов'язання щодо пенсійних виплат колишнім членам адміністративних, управлінських або наглядових органів (за кожною категорією)	-"	-"	-"
16. Зміни в різних статтях основних активів і коригування їхньої оцінки	Австрія Бельгія Данія Франція Португалія Іспанія Швеція Велика Британія	Фінляндія Німеччина Греція Ірландія Італія Люксембург Нідерланди	-

Продовження додатка 3

Інформація, можливість виключення якої розглядається	Дозволяється виключення	Виключення не дозволяється	Не застосовується
17. Зміни капіталізованих витрат на створення та коригування їхньої оцінки	Іспанія	Австрія Бельгія Німеччина Греція Ірландія Люксембург	Австрія Швеція Велика Британія Фінляндія Франція Італія Нідерланди Португалія
18. Суттєвий нарахований дохід, який не було сплачено в поточному фінансовому році	Австрія Франція Іспанія	Усі країни (крім Австрії, Франції та Іспанії)	–
19. Суттєвий дохід майбутніх періодів, який буде оплачено в наступному фінансовому році	-"-	-"-	–
20. Пояснення суми та характеру надзвичайного доходу та надзвичайних витрат	Австрія Франція Нідерланди Португалія Іспанія Велика Британія	Бельгія Данія Фінляндія Німеччина Греція Ірландія Італія Люксембург Швеція	–
21. Пояснення суми та характеру доходу і витрат, пов'язаних з	Австрія Фінляндія Франція	Бельгія Данія Німеччина	–
22. Вплив податку на прибуток та фінансовий результат звичайної та надзвичайної діяльності, якщо суму податку наведено одною статтею у звіті про прибуток і збиток	Австрія	Бельгія Данія Фінляндія Франція Німеччина Греція Італія Люксембург Португалія Іспанія Швеція	Ірландія Нідерланди Велика Британія
23. Суми наведені в складі витрат на створення	Австрія Фінляндія Франція Іспанія	Бельгія Німеччина Греція Ірландія Італія Люксембург Нідерланди	Данія Швеція Велика Британія

Закінчення додатка 3

Інформація, можливість виключення якої розглядається	Дозволяється виключення	Виключення не дозволяється	Не застосовується
		Португалія	
24. Різниця між оцінкою товарних запасів за ринковою та за балансовою вартістю	Австрія Бельгія Франція	Усі країни (крім Австрії, Бельгії та Франції)	–
25. Суттєві забезпечення наведені у балансі за статтею "Інші забезпечення"	Австрія Бельгія Франція Велика Британія	Усі країни (крім Австрії, Бельгії, Франції та Великої Британії)	–

Додаток 4

Вимоги щодо розкриття інформації в примітках до фінансової звітності у державах-членах

Інформація, що розкривається	Вимагається	Не вимагається	Не застосовується
1. Кількість акцій, передпланих протягом фінансового року	Усі держави (крім Фінляндії та Нідерландів)	Фінляндія Нідерланди	–
2. Номінальна вартість акцій, передпланих упродовж фінансового року	Усі держави	–	–
3. У разі відсутності номінальної вартості, облікова вартість акцій, передпланих упродовж фінансового року	Бельгія Греція Люксембург Швеція	Данія Ірландія Італія Іспанія	Австрія Фінляндія Греція Німеччина Нідерланди Португалія Велика Британія
4. У випадку більш ніж кожного класу акцій: Кількість акцій кожного класу	Усі держави (крім Нідерландів)	Нідерланди	–
Номінальна вартість кожного класу	Усі держави (крім Нідерландів і Португалії)	Нідерланди	Португалія
Облікова вартість (у разі відсутності номінальної)	Бельгія Франція Греція	Данія Ірландія Італія	Австрія Фінляндія Німеччина

Продовження додатка 4

Інформація, що розкривається	Вимагається	Не вимагається	Не застосовується
	Люксембург Швеція	Іспанія	Нідерланди Португалія Велика Британія
5. Існування та кількість будь-яких сертифікатів участі, конвертованих облігацій або подібних прав	Усі держави (крім Ірландії)	Ірландія	-
6. Середня чисельність працівників протягом фінансового року:			
а) разом	Усі держави (крім Іспанії)	Іспанія	-
б) за категоріями персоналу	Усі держави (крім Данії та Швеції)	Данія та Швеція	-
7. Витрати на персонал у фінансовому році (якщо не наведено безпосередньо у звіті про прибуток і збиток):			
а) разом	Усі держави (крім Австрії, Франції, Італії, Португалії та Іспанії)	Австрія Франція Італія Португалія Іспанія	-
б) у розрізі таких категорій витрат: ▫ зарплата ▫ пенсії ▫ інші витрати на соціальне забезпечення	Усі держави (крім Австрії, Франції та Італії)	Австрія Франція Італія	-
8. Ступінь впливу оцінки знижки з податку на прибуток на розрахунок прибутку (збитку) за фінансовий рік	Австрія (якщо не капіталізується) Бельгія Франція Німеччина Греція Італія Люксембург Португалія Іспанія Швеція	Фінляндія (такий вплив слід відображати у звіті про прибуток і збиток)	Данія Ірландія Нідерланди Велика Британія
9. Вплив (якщо суттєвий) такої оцінки на майбутні податкові витрати	Австрія (якщо не капіталізується) Фінляндія Франція	Бельгія Іспанія	-"-

Продовження додатка 4

Інформація, що розкривається	Вимагається	Не вимагається	Не застосовується
	Німеччина Греція Італія Люксембург Португалія Швеція		
10. Різниця (якщо є суттєвою) між податковими витратами та податком на прибуток, що підлягає сплаті (якщо таку різницю не було визнано в балансі як кумулятивну величину)	Усі держави (крім Франції, Ірландії, Нідерландів та Великої Британії)	–	Франція Ірландія Нідерланди Велика Британія
11. Будь-які зобов'язання щодо пенсійних виплат	Усі держави (крім Австрії, Італії та Нідерландів)	Австрія Італія	Нідерланди
12. Сума винагороди, гарантованої у фінансовому році членам адміністративного, управлінського або наглядового органу (за кожною категорією)	Усі держави	–	–
13. Будь-які зобов'язання щодо пенсійних виплат колишнім членам адміністративних, управлінських або наглядових органів (за кожною категорією)	Усі держави (крім Італії) в окремих державах ця вимога обмежена: Ірландія (лише для колишніх директорів) Іспанія (для членів Ради директорів) Португалія (лише в консолідованих звітах)	Італія	–
14. Сума авансів та кредитів, гарантованих членам адміністративних, керівних та наглядових органів (разом та за категоріями)	–"	–"	–
15. Ставка відсотка та основні умови таких авансів і кредитів	Усі держави (крім Греції та Італії)	Греція Італія	–
16. Будь-які суми погашення таких авансів і кредитів	Австрія Данія Фінляндія Франція	Бельгія Греція Ірландія Італія	–

Закінчення додатка 4

Інформація, що розкривається	Вимагається	Не вимагається	Не застосовується
	Німеччина Люксембург Нідерланди Португалія Іспанія Швеція	Великоа Британія	
17. Будь-які угоди укладені з членами адміністративних,	Усі держави (крім Греції та Італії)	Греція Італія	–
керівних та наглядових органів	В окремих державах ця вимога обмежена: Ірландія (лише для колишніх директорів) Іспанія (для членів Ради директорів)		

Додаток 5
**Динаміка внесення змін до основних нормативних актів
 з бухгалтерського обліку в 2000 – 2005 роках**

Доку- мент	2000		2001		2002		2003		2004		2005				
	24.02. № 37	30.11. № 304	28.01. № 15	18.12. № 583	25.11. № 989	09.12. № 1012	23.05. № 363	12.12. № 591	24.09. № 591	22.11. № 731	16.03. № 235	10.06. № 460	20.10. № 717	28.12. № 868	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
П(с) БО															
1				+	+										+
2	+	+			+		+			+					
3	+	+		+	+		+			+	+				
4	+	+	+		+					+					
5	+	+					+								
6					+										
7	+	+			+					+	+				
8	+	+			+					+	+				
9	+	+	+		+					+	+				+
10	+	+					+			+					
11	+	+			+										
12	+	+			+		+								
13							+								
14	+	+			+					+					

Закінчення додатка 5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
15					+						+				
16		+			+										
17							+								
18							+								
19			+		+										
20		+			+										
21		+			+										
22															
23					+										
24															
25		+			+		+				+				
26															
27															
28															
29															+
План рахунків						+			+	+			+		
Форм. ма № 5					+			+							

Додаток 6

Регулювання бухгалтерського обліку в державах – колишніх республіках СРСР і представництво їх професійних організацій на міжнародному рівні

Держава	Регулювання бухгалтерського обліку			Професійні організації			
	Орган	Стандарти	Сфера обов'язкового застосування МСФЗ	Членство в МФБ		Членство в ЄРСБА	
				Повне	Асоційоване	Повне	Асоційоване
Азербайджан	Мінфін	МСФЗ і НСБО	Держпідприємства – з 2008 р. Банки	–	1	–	–
Вірменія	Мінфін і економіки	НСБО	–	–	1	–	–
Білорусь	Мінфін	НСБО	–	–	–	–	1
Грузія	Комісія із СБО Мінфін	МСФЗ	Усі юридичні особи	1	–	1	–
Казахстан	Мінфін	НСБО	–	1	–	3	–
Киргизстан	Державна комісія зі	МСФЗ	Усі суб'єкти				
з 2002 р.	–	1	2	–			
	СФЗ та аудиторської діяльності						
Латвія	Рада з бухгалтерського обліку	НСБО і МСФЗ	Консолідована звітність лістингових компаній	–	1	–	–
Литва	Мінфін	НСБО і МСФЗ	Консолідована звітність лістингових компаній Банки	–	1	–	–
Молдова	Мінфін	НСБО	–	1	–	1	–
Росія	Мінфін	НСБО	Банки	1	1	4	3
Таджикистан	Мінфін	НСБО	Банки	–	–	3	–

Держава	Регулювання бухгалтерського обліку			Професійні організації			
	Орган	Стандарти	Сфера обов'язкового застосування МСФЗ	Членство в МФБ		Членство в ЄРСБА	
				Повне	Асоційоване	Повне	Асоційоване
Узбекистан	Мінфін	НСБО	Банки	–	1	2	1
Україна	Мінфін	НСБО	Банки	–	1	2	2
Естонія	Рада із СБО	НСБО і МСФЗ	Лістингові компанії	–	–	–	–
Туркменістан	Мінекономіки і фінансів	НСБО	–	–	–	–	1

Додаток 7

Аналіз монетарних і немонетарних статей балансу [448]

	Монетарні	Немонетарні
Активи		
A. Підписний, але ще неоплачений капітал , який було оголошено (якщо національним законодавством не передбачено відображення цієї статті в пасиві, тоді її слід відобразити у розділі A або D (11) (5))	X	X ¹
B. Організаційні витрати (якщо національним законодавством не передбачено відобразити ці витрати у складі нематеріальних активів)		X
C. Основні активи		
I. Нематеріальні активи		
1. Витрати на дослідження та розробки тією мірою, якою законом країни передбачено відображення цих сум у якості активів		X
2. Концесії, патенти, ліцензії, торгові марки та схожі з ними права		X
a) придбані за плату та не відображаються у розділі C (1); (3)		
b) створені власними силами, якщо національне законодавство дозволяє відобразити їх у якості активів		
3. Гудвіл		X
4. Авансові платежі	X ²	
II. Матеріальні активи		

Продовження додатка 7

	Монетарні	Немонетарні
1. Земля та будівлі		X
2. Машини та устаткування		X
3. Інші приладдя, інструменти та обладнання		X
4. Авансові платежі	X ²	
5. Матеріальні активи в процесі будівництва (<i>незавершене будівництво</i>)		
III. Фінансові активи		
1. Частка в підприємствах Групи		X
2. Позики підприємствам Групи	X	
3. Частки участі в капіталі		X
4. Позики підприємствам, в яких компанія має частку участі	X	
5. Інвестиції, які утримуються як фіксовані активи	X ³	X ³
6. Інші позики		
7. Власні акції (<i>з наведенням їх номінальної вартості або при відсутності номінальної вартості – їх облікової вартості</i>) в тій мірі, в якій відповідає вимогам законодавства країни про відображення цієї інформації в балансі		X ⁴
D. Поточні активи		
I. Запаси		
1. Сировина та витратні матеріали		X
2. Незавершене виробництво		X
3. Готова продукція і товари		X
4. Авансові платежі	X	
II. Дебітори (<i>суми, платежі за якими очікуються більш ніж через рік, розкриваються окремо за кожною статтею</i>)		
1. Покупці	X	
2. Суми заборгованості компаній Групи	X	
3. Суми заборгованості пов'язаних сторін	X	
4. Інші дебітори	X	
5. Підписний неоплачений капітал (<i>якщо законодавством країни не передбачено відображення оголошеного капіталу в якості активів у розділі A</i>)	X ¹	
6. Авансові платежі та нарахований дохід	X ⁵	
III. Інвестиції		

Продовження додатка 7

	Монетарні	Немонетарні
1. Частка у компаніях групи з вказівкою їх номінальної вартості або, при відсутності номінальної вартості, їх облікової вартості		X ⁷
2. Власні акції (якщо національне законодавство не передбачає відображення їх у балансі)	X ¹	X ¹
3. Інші інвестиції		X
IV. Кошти у банку та в касі	X	
Е. Авансові платежі та нарахований дохід (якщо національне законодавство не передбачає відображення цієї статті у розділі D (11) (6))	X ⁵	
Ф. Збиток у фінансовому році (якщо законодавством країни не передбачено відображення цих даних у розділі А (IV) Пасиву)		X
Пасиви		
А. Капітал і резерви		
I. Підписний капітал (якщо національним законодавством не передбачено, щоб у цій статті було відображено оголошений капітал. Тоді підписаний та оголошений капітал відображаються окремо)		X
II. Премія по акціях		
III. Резерв переоцінки		
IV. Резерви		
1. Резерв згідно з законодавством тією мірою, якою він передбачений національним законодавством		
2. Резерв для власних акцій тією мірою, якою його передбачено національним законодавством з дотриманням вимог статті 22 (1) (6) Директиви 77/91/ЄС		
3. Резерви, передбачені статутом		
4. Інші резерви		
V. Прибуток або збиток за минулий рік		
VI. Прибуток або збиток звітного року		
В. Забезпечення зобов'язань та витрат		
1. Забезпечення пенсійних та подібних зобов'язань	X	
2. Забезпечення для сплати податків	X	
3. Інші забезпечення	X ⁶	X ⁶
С. Кредитори (Суми, що підлягають сплаті впродовж одного року, і суми, що підлягають сплаті після одного року, наводяться окремо за кожною статтею)		

Закінчення додатка 7

	Монетарні	Немонетарні
1. Забезпечені позики, при цьому конвертовані позики відображаються окремо	X	
2. Заборгованість кредитним установам	X	
3. Авансові надходження	X ²	
4. Постачальники	X	
5. Переказні векселі, що підлягають сплаті	X	
6. Заборгованість компаніям Групи	X	
7. Заборгованість пов'язаним сторонам	X	
8. Інші кредитори, включаючи податки та соціальне забезпечення	X	
9. Нарховані витрати та доходи майбутніх періодів (якщо національне законодавство не передбачає відображення цієї статті у розділі «D» Пасиву)	X ⁵	
D. Нарховані витрати та доходи майбутніх періодів (якщо законодавством країни не передбачено відображення таких статей у розділі «C» (9) Пасиву)	X ⁵	
E. Прибуток за фінансовий рік (якщо законодавством країни не передбачено відображення такого прибутку у розділі A (VI) Пасиву)		X

Примітки до таблиці.

1. Підписаний, але неоплачений капітал можна розглядати як монетарну позицію упродовж його оголошення. Перерахунок сум прибутків і збитків, капіталу та резервів не є релевантним, оскільки вони є балансуючими в процесі переведення валюти.
 2. Авансові платежі та авансові надходження можуть розглядатися як дебітори та кредитори, які є монетарними позиціями. З іншого боку, часто їх не відображають окремими позиціями, а вираховують з суми забезпечення (авансового платежу) або запасів (авансових платежів постачальникам).
- Останній випадок згадується у статті 9 Четвертої Директиви. Можливо тому більш відповідно перераховувати такі платежі аналогічно позиціям, з яких вони вираховуються.
3. Ці позиції включають монетарні статті, поки інвестиції є дебіторською заборгованістю.
 4. Додаткова інформація про номінальну вартість є монетарною позицією.
 5. Нарховані витрати та доходи майбутніх періодів включають монетарні статті, якщо вони відповідають економічним ознакам дебіторської або кредиторської заборгованості;
 6. Забезпечення включають монетарні статті, якщо відповідають економічному терміну "кредитори".
 7. Частка участі в компаніях Групи розглядається головним чином як зарубіжна діяльність.

Додаток 8
Приклад коригування статей звіту про фінансові результати

Стаття	Код рядка	Сума до коригування	Згідно з додатком до П(с)БО 22		Виходячи з середньоарифметичного індексу інфляції	
			Коефіцієнт коригування	Скоригована на вартість	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	1200	119,2/101,5	1409	119,2/109,6	1305
Податок на додану вартість	015	200	119,2/101,5	235	119,2/109,6	217
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	1000	–	1174	–	1088
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	350	–	415	–	380
Валовий прибуток	050	650	–	759	–	708
Адміністративні витрати (в т.ч. амортизація 5 тис. грн.)	070	30	–	35	–	33
Інші операційні витрати	090	50	119,2/101,5	59	119,2/109,6	54
Прибуток від операційної діяльності	100	400	–	471	–	435
Інші фінансові доходи	120	35	119,2/111,3	37	119,2/111,3	37
Інші доходи	130	240	119,2/114,5	250	119,2/114,5	250
Інші витрати	160	215	119,2/108,6	236	119,2/108,6	236
Збиток від впливу інфляції на монетарні статті	165	–	–	47	–	54
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	460	–	475	–	432
Податок на прибуток	180	160	119,2/101,5	188	119,2/109,6	175
Прибуток від звичайної діяльності	190	300	–	287	–	257

Додаток 9
Статус і представництво в органах,
що встановлюють стандарти [372]

КРАЇНА	Представники професійних організацій бухгалтерів	Ті хто складає фінансову звітність	Фондові біржі	Науковці	Фінансові аналітики	Інші користувачі	Органи, що регулюють фондовий ринок	Інші регуляторні органи	Податкові органи	Інші державні органи
Приватні										
Австрія	X			X						
Данія	X	X		X	X	X				
Німеччина	X	X		X	X					
Італія	X									
Нідерланди	X	X		X	X	X				
Норвегія	X	X	X	X	X					
Словенія	X	X		X	X	X				
Швеція	X	X	X	X	X					
Швейцарія	X	X	X	X	X					
Велика Британія/ Ірландія	X	X		X	X					
Державні										
Бельгія	X	X		X	X	X	X	X	X	X
Чехія	X			X				X		X
Фінляндія	X	X	X	X		X	X	X	X	
Франція	X	X		X		X	X	X		X
Угорщина	X		X	X			X		X	
Люксембург								X		
Португалія	X	X		X		X	X		X	X
Румунія										X
Іспанія	X		X	X		X	X		X	X
Швеція	X	X	X						X	X

Додаток 10
Джерела фінансування органів,
що встановлюють стандарти [372]

КРАЇНА	Представники професійних організацій бухгалтерів	Ті хто складає фінансову звітність	Фондові біржі	Науковці	Інші користувачі	Органи, що регулюють фондовий ринок	Інші державні органи
Приватні							
Австрія	X						
Данія	X						
Німеччина	X	X	X	X			
Італія	X						
Нідерланди	X	X			X		
Норвегія	(X)		(X)				
Словенія	X				X		
Швеція	X	X	X				
Швейцарія	X						
Велика Британія/ Ірландія	X	X	X		X		X
Державні							
Бельгія						X	X
Чехія							X
Фінляндія							X
Франція							X
Угорщина	X					X	X
Люксембург		X					X
Португалія							X
Румунія							X
Іспанія							X
Швеція							X

Додаток 11
Запропоновані алгоритми для здійснення професійного судження

Предмет судження	Сфера застосування	Ілюстрація алгоритму
Ступінь узагальнення інформації у фінансовій звітності	МСБО 1	[86, с.33]
Визнання і розкриття активу	Концептуальні основи	[86, с.39]
Визнання і розкриття зобов'язанню	Концептуальні основи	[86, с.44]
Застосування зміни облікової політики	МСБО 8	[86, с.124]
Оцінка основних засобів придбаних в обмін на інші немонетарні активи	МСБО 16	[86, с.171]
Підхід до обліку нерухомості	МСБО 40	[86, с.206-207]
Визнання витрат на нематеріальні активи	МСБО 38	[86, с.225]
Класифікація оренди	МСБО 17	[86, с.239]
Зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові потоки	МСБО 36	[86, с.283]
Визнання забезпечень	МСБО 37	[86, с.460]
Визнання компенсації від третіх сторін	МСБО 37	[86, с.468]
Виокремлення вбудованого похідного інструмента	МСБО 32	[86, с.518]
Припинення визнання фінансового активу	МСБО 32	[86, с.526]
Інтерпретація фінансових результатів операцій між СП і контролюючим учасником	МСБО 31	[86, с.665]
Розкриття інформації про зв'язані сторони	МСБО 24	[86, с.682]

Додаток 12

Релевантна інформація для різних типів рішень та методи її оцінки

Тип рішення	Релевантна інформація		Методи отримання та оцінки інформації
	кількісна	якісна	
Заміна старого обладнання новим	Вартість, ліквідаційна вартість і строк корисного використання і вартість ремонту нового обладнання. Поточна вартість продажу, залишковий термін використання і вартість ремонту старого устаткування. Ставка дисконту. Зміна у сумі доходу та витрат	Умови експлуатації, наявність персоналу для обслуговування нового устаткування	Дисонтування грошових потоків. Чиста теперешня вартість (ЧТВ). Аналіз чутливості. Внутрішня норма прибутковості (ВНП). Період окупності.
Входження у новий ринок з новим продуктом	Вартість придбання, ліквідаційна вартість, строк корисного використання обладнання, інвестиції в оборотні активи та їх повернення, зміни в доході та витратах.	Конкуренція на ринку, очікуваний попит на продукцію	-“-
Інвестиції в запаси	Витрати на замовлення, закупку, зберігання запасів. Можливі втрати внаслідок нестачі запасів. Резервний запас.	Вплив середовища на запаси. Наявність складських приміщень.	Економічний розмір замовлення, момент розміщення замовлення
Спеціальне замовлення за ціною нижчою за звичайну	Час виконання замовлення витрачання запасів за одиницю часу. Ціна замовлення, втрата маржинального доходу у разі скорочення продажу за звичайною ціною, ціна замовлення, додаткові витрати на виконання замовлення	Динаміка цін на ринку. Умови поставок Наявність вільної потужності. Загроза деформації ринку. Законодавчі обмеження	Диференціальний аналіз. Маржинальне калькулювання
Виробництво або придбання компонентів	Ціна постачальника, релевантна собівартість компонента, річна потреба в компонентах, дохід від альтернативного використання потужності	Надійність, контроль якості та стабільність цін постачальника. Час необхідний для поновлення виробництва	Диференційний аналіз. Маржинальне калькулювання
Продавати продукт в точці розділення чи	Додаткові витрати на обробку. Різниця в доході від продажу	Наявність потужності. Попит на продукцію	Диференціальний аналіз

Закінчення додатку 12

Тип рішення	Релевантна інформація		Методи отримання та оцінки інформації
	кількісна	якісна	
обробляти далі	в точці розділення та після додаткової обробки		
Ліквідація сегмента (підрозділу або продукту)	Дохід від продажу сегмента. Змінні витрати. Прямі постійні витрати	Можливість збільшення продажу інших сегментів або запровадження іншого сегмента	Розвинутий директ-костінг. Диференціальний аналіз
Розподіл обмежених ресурсів	Обмежувальний чинник. Маржинальний дохід на одиницю обмежувального чинника. Тіньова ціна.	Попит на продукцію. Кількість обмежувальних чинників.	Лінійне програмування. Сімплекс-метод. Маржинальне калькулювання.
Ціноутворення:			
Збирання вершків або проникнення на ринок	Змінні витрати на виробництво продукції.	Еластичність попиту.	Маржинальне калькулювання.
На основі «витрати плюс націнка»	Собівартість придбання товару (для торгових організацій). Змінні або повні витрати на виробництво (для виробника) відсоток націнки.	Тип ринку.	Маржинальне калькулювання або калькулювання з повним розподілом виробничих витрат.
На конкурсній основі	Ціна конкурента, цільовий прибуток. Виробнича собівартість, адміністративні витрати і витрати на збут	Стадія життєвого циклу продукту	Калькулювання повних витрат на основі діяльності

Додаток 13

Розбіжності у вимогах до аналітичних рахунків

Рахунок (субрахунок)	Інструкція до плану рахунків [154]	Положення про облік податкових різниці [276]
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	За кожним покупцем та замовником за кожним пред'явленим до сплати рахунком	<p>За звітний місяць з відокремленням:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▫ залишку попередньої оплати, здійсненої покупцями і замовниками за продукцію (роботи, послуги) у поточному місяці та непогашеного на кінець місяця (із зазначенням за кожним покупцем та замовником, кожним договором дати і номера документа або договору, дати виникнення заборгованості); ▫ суми залишку попередньої оплати з урахуванням перерахунку за звичайними цінами (якщо здійснюється таке перерахування); ▫ суми коригувань за минулі звітні періоди (суми передоплати, отриманих і включених до складу валових доходів у минулих звітних періодах, та їх погашення у звітному місяці). <p>Аналітичний облік має забезпечувати відокремлення рахунків, строк оплати яких не настав, та рахунки з простроченою оплатою (із зазначенням простроченої заборгованості, пені, нарахованої на суму податкового зобов'язання, а також дати і номера документа (договору), дати виникнення заборгованості, дати погашення заборгованості за договором, іншої інформації відповідно до норм статті 12 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»)</p>
681 «Розрахунки за авансами одержаними»	Окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки	<p>За звітний місяць з відокремленням:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▫ залишку авансів, одержаних під поставку матеріальних цінностей, під виконання робіт, надання послуг у звітному місяці та непогашених на кінець місяця (із зазначенням за кожним покупцем та замовником, кожним договором дати і номера документа або договору, дати виникнення заборгованості); ▫ суми залишку авансів з урахуванням перерахунку за звичайними цінами (якщо здійснюється таке перерахування); ▫ суми відшкодування безнадійної заборгованості (після її списання); ▫ суми коригування за минулі періоди
69 «Доходи майбутніх періодів»	За видами доходів, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду	<p>За звітний місяць з відокремленням:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▫ тимчасових податкових різниць за звітний місяць (за видами доходів із зазначенням дати надходження коштів (утворення доходів) і дати їх визнання у бухгалтерському обліку доходами звітного періоду); ▫ суми коригування за минулі звітні періоди

Продовження додатку 13

Рахунок (субрахунок)	Інструкція до плану рахунків [154]	Положення про облік податкових різниці [276]
701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	За видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством	За звітний місяць і з початку року з відокремленням постійних, тимчасових податкових різниць за звітний період і з початку року; доходів, перерахованих за звичайними цінами (якщо здійснюється таке перерахування) тощо
732 «Відсотки одержані», 733 «Інші доходи від фінансових операцій», а також 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»	За об'єктами інвестування	За видами цінних паперів та за такими видами операцій: з акціями, корпоративними правами, облігаціями, векселями, деривативами (фондовими і товарними), іпотечними сертифікатами участі, іпотечними сертифікатами з фіксованою дохідністю, сертифікатами фондів з нерухомістю, іншими цінними паперами
71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи» (крім доходів від операцій з цінними паперами, товарними та фондовими деривативами), 74 «Інші доходи» (крім доходів від реалізації землі), 75 «Надзвичайні доходи»	Фінансові доходи за об'єктом інвестування. Інші доходи – не встановлені вимоги	У розрізі окремих видів доходів, зокрема: <ul style="list-style-type: none"> ▫ доходів від безоплатно одержаних оборотних активів, у тому числі в результаті безповоротної фінансової допомоги, дотацій і субсидій з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та бюджетів, безоплатно одержаних товарів (робіт, послуг); ▫ доходів від безоплатно одержаних необоротних активів, у тому числі доходів від цільового фінансування капітальних інвестицій; від безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації; необоротних активів, одержаних від підприємств комунальної власності, тощо
371 «Розрахунки за видами авансами»	За кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виконання й погашення	Із зазначенням, за кожним дебітором та видами заборгованості дати і номера документа (договору), дати виникнення заборгованості, залишку авансів виданих і не погашених на кінець місяця тощо)
20 «Виробничі запаси»	За місцями зберігання та однорідними групами	В розрізі виробничих запасів на складах (місцях зберігання), зокрема підгруп: сировини й матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, паливно-мастильних матеріалів та дизельного палива (зокрема для легкових автомобілів), тари і тарних матеріалів, будівельних.

Закінчення додатку 13

Рахунок (субрахунок)	Інструкція до плану рахунків [154]	Положення про облік податкових різниці [276]
		матеріалів, матеріалів, переданих у переробку, запасних частин, інших матеріалів
23 «Виробництво»	За видами виробництв, за статтями витрат, видами або групами продукції	У розрізі незавершеного виробництва з виділенням матеріальних витрат.
25 «Напівфабрикати»	За видами напівфабрикатів	У розрізі напівфабрикатів з виділенням матеріальних витрат
26 «Готова продукція»	За видами готової продукції	У розрізі готової продукції з виділенням матеріальних витрат
28 «Товари»	За місцями зберігання та видами товарів	У розрізі: <ul style="list-style-type: none"> ▫ товарів на оптових складах (місцях зберігання); ▫ товарів роздрібно́ї торгівлі (без торгової націнки)
10 «Основні засоби»	Щодо кожного об'єкта окремо	У розрізі виробничих і невиробничих об'єктів
12 «Нематеріальні активи»	—	У розрізі виробничих і невиробничих об'єктів

Додаток 14

Позабалансові рахунки у планах рахунків держав – членів ЄС

Бельгія	Греція	Іспанія	Франція
Розділ 0 Права та зобов'язання, не відображені в балансі	Клас 0 Меморіальні рахунки	Група 0 Спеціальні рахунки	Клас 8 Спеціальні рахунки
00 Гарантії, надані третіми сторонами	00 –	00 Цінні папери, отримані як гарантії	801 Забезпечення, надані підприємством
01 Персональні гарантії, надані третім сторонам	01 Активи, передані на консигнацію	01 Цінні папери, надані як гарантії	802 Забезпечення, отримані підприємством
02 Реальні гарантії, забезпечені власними активами	02 Активи на зберіганні	02 Непередбачені зобов'язання по дисконтованих векселях	809 Забезпечення з боку контрагентів
03 Гарантії отримані	03 Контрактні вимоги	03 –	83 –
04 Товари та цінності, які утримуються третіми сторонами, але ризики та вигоди належать підприємству	04 Різні рахунки (дебет)	04 –	84 –
05 Зобов'язання щодо придбання та продажу основних активів	05 Власники активів на зберіганні	05 –	85 –
06 Форвардні контракти	06 Непередбачені зобов'язання	06 –	86 –
07 Товари та цінності, які належать третім сторонам, але утримуються підприємством	07 Контрактні зобов'язання	07 –	87 –
08 –	08 Різні рахунки (кредит)	08 –	88 Результат розподілу асигнувань
09 Різні права та зобов'язання	09 Меморіальні рахунки відділень	09 –	89 Баланс 890 Вступний баланс 891 Заклучний баланс

Додаток 15
Позабалансові рахунки у планах рахунків
держав – учасниць СНД

Україна		Росія		Молдова	
Клас 0	Позабалансові рахунки		Позабалансові рахунки	Клас 9	Позабалансові рахунки
01	Орендовані необоротні активи	001	Орендовані основні засоби	91	Орендовані довгострокові активи
02	Активи на відповідальному зберіганні	002	Товарно-матеріальні цінності	92	Товарно-матеріальні цінності, що не належать підприємству
03	Контрактні зобов'язання	003	Матеріали, прийняті в переробку	93	Цінні папери, що не належать підприємству
04	Непередбачені активи і зобов'язання	004	Товари, прийняті на комісію	94	Умовні зобов'язання та платежі
05	Гарантії та забезпечення надані	005	Обладнання, прийняте для монтажу	95	Інші засоби та зобов'язання, прийняті на позабалансовий облік
06	Гарантії та забезпечення отримані	006	Бланки суворої звітності		
07	Списані активи	007	Списання у збиток заборгованості неплатоспроможних дебіторів		
08	Бланки суворого обліку	008	Забезпечення зобов'язань і платежів отримані		
09	Амортизаційні відрахування	009	Забезпечення зобов'язань і платежів видані		
		010	Знос основних засобів		
		011	Основні засоби, здані в оренду		

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ГАРМОНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	5
1.1. Суб'єкти і напрями гармонізації у сфері бухгалтерського обліку	5
1.2. Результати та перспективи гармонізації бухгалтерського обліку на основі МСФЗ	30
1.3. Аналіз гармонізації бухгалтерського обліку держав-членів ЄС	56
Висновки до розділу 1	74
Розділ 2. РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ТА НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ.	78
2.1. Реформування бухгалтерського обліку в Україні за часів незалежності	78
2.2. Сутність трансформації та ідентифікація сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні	109
2.3. Напрями гармонізації фінансової звітності в контексті курсу України на євроінтеграцію	136
Висновки до розділу 2	167
Розділ 3. АСПЕКТИ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ НА ОСНОВІ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	171
3.1. Аналіз відповідності положень (стандартів) бухгалтерського обліку міжнародним стандартам	171

3.2. Методичні аспекти трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСФЗ.....	206
3.3. Проблеми практичного застосування принципів і методів міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.....	233
Висновки до розділу 3	273
Розділ 4. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	277
4.1. Сутність управлінського обліку та його трактування в Україні.....	277
4.2. Методи управлінського обліку та їх практичне застосування.....	305
4.3. Управлінський облік у системі стратегічного менеджмента	349
Висновки до розділу 4	377
Розділ 5. ГЛОБАЛЬНА СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	381
5.1. Передумови створення глобальної системи бухгалтерського обліку	381
5.2. Теоретичні основи глобальної системи бухгалтерського обліку	403
5.3. Проблеми практичного застосування глобального бухгалтерського обліку	429
Висновки до розділу 5	452
Література.....	455
Додатки	488

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Сергій Федорович ГОЛОВ

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УКРАЇНІ:
АНАЛІЗ СТАНУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ
РОЗВИТКУ**

Монографія

Керівник видавничих проектів – *Б.А.Сладкевич*
Друкується в авторській редакції
Дизайн обкладинки – *Б.В. Борисов*

Підписано до друку 05.09.2007. Формат 60x84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgC.
Умовн. друк. арк. 33.
Наклад 500 прим.

Видавництво “Центр учбової літератури”
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК №2458 від 30.03.2006