

МІЖНАРОДНІ ТА НАЦІОНАЛЬНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

ТЕТЯНА КОНДРАШОВА,

*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку й аудиту
Донецького державного університету управління*

ОЛЬГА СОБОЛЄВА,

Донецький державний університет управління

У статті виконано порівняльний аналіз міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) з національними стандартами. Акцентовано увагу на складі та змісті стандартів. Обґрунтовано доцільність користування МСБО в Україні.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансовий облік, фінансова звітність, положення (стандарту) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Постановка проблеми. У світовому співтоваристві при сучасному зростанні ділової міжнародної активності й обсягів іноземних інвестицій проблема порівняння бухгалтерських стандартів набуває великого значення. Розмаїття стандартів може скоротити інтернаціональні потоки капіталу й у такий спосіб зашкодити економічному розвитку. Україна не повинна стояти осторонь від тих тенденцій, які обумовлюють сьогодні розвиток ринку капіталів. У жодній країні світу фінансовий ринок не може розвиватися у відриві від ринку міжнародного. У першу чергу це стосується країн із перехідною економікою, у яких ринки капіталу споконвічно створювалися багато в чому завдяки іноземним інвестиціям. Умови інвестування, у тому числі засоби й механізми розкриття фінансової інформації, відповідали міжнародним нормам.

Незважаючи на те, що всі національні Положення (стандарту) бухгалтерського обліку України (П(С)БО) значною мірою ґрунтуються на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), вони не тотожні.

Значні зміни, внесені до чинних міжнародних стандартів Радою з МСБО у грудні 2003 року, поглибили існуючі розбіжності, тому сьогодні актуальним є вирішення проблеми уніфікації української системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню цієї проблеми приділяють увагу вітчизняні вчені та практики: Ф. Бутинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та інші. Серед найбільш відомих зарубіжних дослідників слід назвати Р. Антоні, А. Афанасьєва, Дж. Блейка, Я. Вільямса, Г. Гернона, Ж. Дішара, В. Ковальова, Д. Мітчела, Б. Нідлза, Я. Соколова. Однак ряд важливих питань методології й організації бухгалтерського обліку в сучасних умо-

вах залишаються дотепер не вирішеними. Це стосується насамперед гармонізації бухгалтерського обліку й фінансової звітності, а також визначення основних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі міжнародного досвіду.

Метою статті є проведення порівняльної характеристики міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з національними стандартами, а також обґрунтування доцільності користування МСБО в Україні.

Виклад основного матеріалу. Упродовж 1999 - 2004 років відбулися суттєві зміни в системі бухгалтерського обліку в Україні в напрямку її гармонізації з міжнародними стандартами. Проте застосування МСБО є не метою реформування бухгалтерського обліку, а інструментом забезпечення потреб користувачів у якісній інформації, що дає правдиву картину фінансового стану й результатів діяльності суб'єкта господарювання.

З іншого боку, реформа бухгалтерського обліку не супроводжувалася адекватними змінами в інших сферах, зокрема в статистиці, оподаткуванні, системі права, науки, освіти тощо. Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні можна охарактеризувати як симбіоз:

- адміністративних та ринкових концепцій;
- національних і міжнародних стандартів;
- юридичної та економічної моделі [1].

За останні роки система обліку й звітності в Україні сильно змінилася. На сьогодні прийнято 34 П(С)БО, в основу яких лягли 41 МСБО (IAS) та 8 МСФЗ (IFRS).

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" [2] П(С)БО - це нормативно-правовий акт, що визначає принципи й методи ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності, які не суперечать міжнародним стандартам.

№ 4 (95) червень 2009 р.

У національних П(С)БО дотримано вимоги МСБО з урахуванням економічних, правових, податкових особливостей та традицій нашої держави.

П(С)БО охоплюють усі чинні МСБО (крім стандартів, які стосуються звітності банків і пенсійних фондів), але не копіюють їх [3]. Деякі національні стандарти об'єднують положення кількох МСБО, а в деяких випадках передбачаються національні стандарти, які не мають аналогічного міжнародного

стандарту. Але всі національні стандарти базуються на МСБО та не суперечать їм. Ідентифікація положень щодо міжнародних стандартів наведена в табл. 1 [4, 5].

Таким чином, усі П(С)БО в основному відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності за назвою й змістом. Однак є такі, які відображають потреби практики обліку в Україні, наприклад, П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість", П(С)БО 16 "Витра-

Таблиця 1. - Порівняльна таблиця П(С)БО та МСБО

П(С)БО	МСБО, МСФЗ
1	2
П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 1 «Подання фінансових звітів» МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»
П(С)БО 2 «Баланс»	МСБО 1 «Подання фінансових звітів»
П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»
П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»	МСБО 7 «Звіти про рух грошових коштів»
П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»	МСБО 1 «Подання фінансових звітів»
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» МСБО 10 «Події після дати балансу»
П(С)БО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	МСБО 38 «Нематеріальні активи»
П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»
П(С)БО 11 «Зобов'язання»	МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах» МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»
П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання» МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»
П(С)БО 14 «Оренда»	МСБО 17 «Оренда»
П(С)БО 15 «Дохід»	МСБО 18 «Дохід» МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»
П(С)БО 16 «Витрати»	-
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	МСБО 12 «Податки на прибуток»
П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	МСБО 11 «Будівельні контракти»
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	МСБО 22 «Об'єднання підприємств» МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»
П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»	МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти»
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	МСБО 21 «Вплив валютних курсів»
П(С)БО 22 «Вплив інфляції»	МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	МСБО 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»
П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»	МСБО 33 «Прибуток на акцію»
П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	МСБО немає, є керуючі принципи ISAR UNCTAD
П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	МСБО 19 «Виплати працівникам» МСБО 26 «Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення»
П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	МСФЗ 5 «Непоточні активи, що утримуються для продажу, та діяльність, що припиняється»
П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	МСБО 36 «Зменшення корисності активів»
П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	МСФЗ 8 «Операційні сегменти»
П(С)БО 30 «Біологічні активи»	МСБО 41 «Сільське господарство»
П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	МСБО 23 «Витрати на позики»
П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»
П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	МСФЗ 6 «Розвідка й оцінка запасів корисних копалин»
П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»	МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»

ти", П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва".

Затверджені П(С)БО переглядаються відповідно до потреб практики їх застосування, а також у зв'язку зі змінами в МСБО [6].

Між національними та міжнародними стандартами обліку існує такий зв'язок: при розробці міжнародних аналізуються національні стандарти, вивчається практика ведення обліку того чи іншого об'єкта і тільки після цього формуються рекомендації міжнародного характеру. Хоча стандарти в різних країнах мають різні назви (в США та Японії - система загальноприйнятих принципів, у Великобританії - документи про стандарти фінансової звітності, у Франції - норми, а в Україні та Росії - положення), їх структура й призначення в цілому однакові [7].

Структура стандарту визначається обсягом та змістом питань, які він розглядає. Національні П(С)БО, так само як і МСБО, складаються структурно з таких частин:

1. Загальні положення, де визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про об'єкти обліку, указується, яким чином і які суб'єкти господарської діяльності їх застосовують, наводиться короткий глосарій уживаних

термінів та їх тлумачення, що сприяє кращому розумінню змісту положення (стандарту).

2. Визнання та класифікація об'єкта бухгалтерського обліку.

3. Оцінка об'єкта бухгалтерського обліку, її складові та порядок визначення, указуються прийняті методи оцінки.

4. Характеристика обліку об'єкта бухгалтерського обліку, виходячи із загальноприйнятих за МСБО принципів.

5. Розкриття інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у фінансовій звітності та примітках до звіту.

6. Додатки (у разі необхідності), де наводяться форми фінансової звітності, методи та приклади розрахунків показників, різні переліки тощо.

Змістовна частина національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку здебільшого містить норми, які добре знайомі фахівцям за нормативною базою. Водночас їх доповнено деякими новими методами оцінки, розподілу, складу річної фінансової звітності. Збережені національні традиції щодо затвердження уніфікованих форм фінансової звітності. Разом із тим, П(С)БО містять деякі концептуальні відмінності від МСБО, які наведено в табл. 2 [8, с. 350].

Таким чином, хоча П(С)БО суттєво й не супере-

Таблиця 2. - Концептуальні відмінності між П(С)БО та МСБО

Принципи та припущення	МСБО	П(С)БО
1	2	3
Безперервність	Припускається, що в підприємства немає ні наміру, ні необхідності припиняти або істотно скорочувати свою діяльність у недалекому майбутньому	Не всі підприємства реально використовують принцип безперервності при підготовці фінансових звітів: частина з них — на межі банкрутства, інші не можуть гарантувати стабільності діяльності підприємства в майбутньому. Крім того, негативна фінансова картина свідомо створюється через «особливості» оподаткування
Стабільність облікової політики	Облікова політика підприємства не зазнає будь-яких змін без явної необхідності	Звітність ведеться відповідно до чинних законодавчих положень та норм, які постійно змінюються
Метод нарахування	Доходи (витрати) підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені)	Доходи та витрати підприємства не завжди відносяться на ті періоди, у яких вони реально мали місце. Наприклад, П(С)БО не дозволяє оцінювати витрати, не підтверджені документально, незважаючи на те, що економічні вигоди, пов'язані з такими витратами, було вже отримано
Суттєвість	У звітність включаються тільки ті облікові позиції, які можуть вплинути на прийняття рішень	Перелік статей звітності визначається Міністерством фінансів України. Процедури обліку деяких несуттєвих елементів є складними та обтяжливими для системи бухгалтерського обліку
Перевага сутності над формою	Результати операцій та угод відображаються відповідно до реального стану речей	Відображення операцій та угод підпорядковується нормативним вимогам, таким чином, форма переважає над змістом
Обачність (консервативність)	Вживаються всі необхідні заходи для зняття невизначеності, аби уникнути завищення активів чи доходів або заниження зобов'язань та витрат	Принцип обачності використовується не завжди. Наприклад, принцип оцінки за найменшою із собівартості або ринкової вартості дуже рідко використовується в українській практиці

чать міжнародним стандартам, вони все ж таки не повністю охоплюють усі вимоги МСБО щодо надання й розкриття інформації у фінансовій звітності. Невідповідність фінансової звітності українського підприємства вимогам МСБО може виникнути внаслідок:

- жорсткої регламентації форм фінансової звітності в Україні й практичної відсутності умов для застосування принципу "істотності";

- відсутності в Україні окремих стандартів, адекватних МСБО (зокрема, МСБО 8, 20, 26, 28, 31, 34);
- стислості змісту П(С)БО, у відсутності пояснень до них, що нерідко приводить до помилкової інтерпретації окремих положень.

Оскільки методи оцінки статей звітності, передбачені П(С)БО, узгоджуються із МСБО, трансформація може здійснюватися на основі фінансових звітів, складених відповідно до вимог П(С)БО. Ра-

зом із тим, трудомісткість трансформаційних процесів і динамічність процесів гармонізації підходів до фінансової звітності не дозволяють вважати трансформацію оптимальним методом складання звітності згідно з МСБО.

З введенням нових міжнародних стандартів і внесенням істотних змін у чинні стандарти розбіжності між національними й міжнародними стандартами будуть поглиблюватися. Така перспектива є цілком реальною, урахувавши програму Ради міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Звідси виникає проблема внесення відповідних змін у національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в міру видання нових або заміни існуючих міжнародних стандартів.

Вирішення цієї проблеми можливе за допомогою визначення сфери прямого застосування МСБО й установаження різних вимог щодо обсягу розкриття інформації у фінансовій звітності для різних груп підприємств, зокрема з урахуванням їх участі в операціях на ринках капіталу, обсягів діяльності. На думку членів Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, вимогу складання фінансової звітності відповідно до МСБО слід розповсюдити на підприємства, які повинні оприлюднювати фінансову звітність. До таких підприємств згідно зі ст. 14 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" [2] належать відкриті акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні й фондові біржі, інвестиційні компанії, кредитні союзи, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії й інші фінансові організації.

Інші підприємства будуть вести облік і складати фінансову звітність відповідно до П(С)БО, які будуть узгоджуватися з міжнародними стандартами, але потребуватимуть меншого обсягу інформації, що підлягає розкриттю.

Впровадження принципів і методів МСБО за допомогою П(С)БО доводить, що МСБО - це не тільки методи й підходи до обліку й звітності, але й деякою мірою відбиток ідеології й демократичності суспільства, здатності його інституцій адаптувати норми цивілізованих відносин [9].

Як свідчить практика, МСБО в Україні застосовують підприємства, чії інвестори зацікавлені в їх складанні, а також компанії, що бажають одержати кредит у банках, які вимагають звітність за МСБО, або вийти на міжнародні фондові ринки. Однак бухгалтерів, що добре знають міжнародні стандарти, небагато, тому підприємства змушені навчати співробітників за свій рахунок або залучати консультантів. Таким чином, підготовка кваліфікованих фахівців з МСБО сьогодні є одним із актуальних напрямків реформи системи обліку й звітності в Україні.

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є, і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСБО можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки й світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСБО, роблять її адекватнішою й здатною відобразити справжній майновий і діловий стан організації. У зв'язку із цим цінність МСБО важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів.

Висновки

Сьогодні міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бух-

галтерського обліку й звітності. Ці причини вплинули на вибір МСБО як орієнтира для реформування системи бухгалтерського обліку й звітності України.

Аналіз змісту національних П(С)БО свідчить про їх недосконалість, а саме:

- прийняті національні стандарти містять багато невизначених термінів і понять;
- неузгодженість П(С)БО з податковим законодавством. Це, у свою чергу, призвело до того, що підприємства змушені вести два обліки (фінансовий за національними П(С)БО і податковий);
- регламентація управлінського обліку наведена лише в частині обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (П(С)БО № 16 "Витрати").

З метою усунення вищевказаних недоліків, на нашу думку, при розробці національних стандартів слід виходити з таких вимог:

- 1) визначити поняття фінансового обліку, які формують мову науки та практики;
- 2) урахувати соціально-економічні фактори, історичні традиції, набутий досвід обліку тощо. При цьому специфіка національного законодавства не повинна впливати на процес розробки правил фінансового обліку й фінансової звітності. Для відзеркалення специфіки економіки України слід розробляти не стандарти бухгалтерського обліку, а додаткові методичні рекомендації, що регулюють тільки ті питання, які не розглядаються в МСБО;
- 3) розкривати принципи, методи та процедури фінансового обліку, застосування яких є найбільш ефективним у тій чи іншій ситуації;
- 4) уніфікувати структуру стандартів, які повинні включати загальні положення, основний зміст та розкриття інформації;
- 5) стандарт повинен бути коротким і зрозумілим, але з достатньою повнотою описувати вимоги, що стосуються об'єкта стандарту;
- 6) уніфікувати стилістику викладення змісту стандарту.

У зв'язку з тим, що МСБО постійно змінюються, усе більше спостерігається розбіжностей між ними й П(С)БО. Оскільки згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" П(С)БО не можуть суперечити міжнародним стандартам, у майбутньому слід очікувати внесення відповідних змін в існуючі, а також створення нових стандартів.

На законодавчому рівні слід установити передбачені Директивами ЄС мінімальні вимоги до складу фінансової звітності суб'єктів господарювання, які не зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність згідно з МСБО.

Крім того, необхідно сприяти кадровому забезпеченню практичного застосування результатів реформи бухгалтерського обліку й фінансової звітності в Україні, тобто підготовці й підвищенню кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку шляхом проведення атестації професійних бухгалтерів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Голов С. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє / С. Голов // Бухгалтерія. - 2005. - № 29. - С. 10-18.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-ХІУ // Урядовий кур'єр. - 1 вересня 1999.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. - Житомир : Рута, 2003. - 544 с.
4. Нищенко Л. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та

фінансової звітності України з міжнародними стандартами в процесі гармонізації економічних взаємозв'язків / Л. П. Нищенко // Бухгалтерський облік та аудит. - 2006. - № 9. - С. 6-9.

5. Голов С. Международные стандарты финансовой отчетности: усовершенствование и применение / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. - 2007. - №11. - С. 43-57.

6. Литвин Н. Б. Облік у зарубіжних країнах / Н. Б. Литвин. - К. : Атіка, 2007. - 208 с.

7. Чайка В. Сравнительная характеристика мировых моделей бухгалтерского учета и финансовой отчетности / В. Чайка // Бухгалтерский учет и аудит. - 2005. - № 3. - С. 49-54.

8. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку / В. Г. Швець. - 2-ге вид., стер. - К.: Знання, 2004. - 444 с.

9. Голов С. Международные стандарты финансовой отчетности: современное состояние и применение / С. Голов / Бухгалтерский учет и аудит. - 2005. - № 8-9. - С. 88-100.

T. Kondrashova, O. Soboleva

INTERNATIONAL AND NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: COMPARATIVE ANALYSIS

In the article comparative description of international standards of accounting with national standards. Attention is accented on composition and maintenance of standards. Is conducted Expedience of the use of ISA in Ukraine is grounded.

Key words: record-keeping, financial account, financial reporting positions (standards) of record-keeping, international standards of record-keeping.

© Т. Кондрашова, О. Соболева

Надійшла до редакції 27.03.2009

УДК 631.15:006.83

НОРМАТИВНЕ Й МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ПРОДУКЦІЇ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ СТАНДАРТУ ДСТУ ISO 9001:2001

НІНА ПОЛЯКОВА,

доктор економічних наук, доцент, директор Сєвєродонецького відділення Інституту післядипломної освіти та дистанційного навчання Східноукраїнського національного університету ім. Вол. Даля, м. Сєвєродонецьк

ІРИНА ЛАЗЬКО,

старший викладач Сєвєродонецького відділення Інституту післядипломної освіти та дистанційного навчання Східноукраїнського національного університету ім. Вол. Даля, м. Сєвєродонецьк

У статті проаналізовані існуючі підходи до нормативного й методичного забезпечення впровадження системи управління якістю продукції відповідно до вимог ДСТУ ISO 9001:2001. На базі досвіду роботи ДП "ІАП" та Сєвєродонецького відділення Інституту післядипломної освіти та дистанційного навчання Східноукраїнського університету імені Володимира Даля запропонована структура документації системи управління якістю; розроблена методика формування й оптимізації "споживчих" вимог до комплексу нормативної документації з використанням методу структурування функції якості; створений "Будинок якості" - матриця структурування функції якості.

Ключові слова: система управління якістю, структура документації системи управління якістю, метод структурування функції якості (СФЯ), "Будинок якості", нормативне й методичне забезпечення.

Постановка проблеми. Аналіз практичного досвіду країн із розвинутою економікою свідчить про те, що ефективно та результативно впровадження

систем управління якістю (далі - СУЯ) неможливе без дотримання існуючих законодавчих, нормативних вимог та правил, у тому числі правил моралі й

№ 4 (95) червень 2009 р.