65.052.36
Т33

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Монографія



АЛЕРТА

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Монографія

Київ • Алерта • 2014

УДК 336.226.12:657.1
ББК 65.052.2
Т 33

Рекомендовано до друку Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(протокол № 5 від 20 листопада 2014 року)

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко – д.е.н., професор, завідувач кафедри податкової та митної справи Національного університету державної податкової служби України;

В. В. Немченко – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Одеської національної академії харчових технологій;

В. І. Проніна – виконавчий директор Громадської організації «Асоціація податкових радників»;

С. А. Рогозний – сертифікований аудитор, менеджер з аудиту міжнародної аудиторської компанії ТОВ «БДО».

Автори:

Павлова І. М. (3.3), **Серебрянський Д. М.** (2.2, 3.1), **Смірнова О. М.** (загальна редакція, вступ, висновки, 1.1, 1.2, 2.1, 3.2, 3.3), **Стадник М. В.** (1.2, 2.1, 2.2, 3.2), **Тарангул Л. Л.** (3.1).

Т33 Теорія і практика визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні: обліковий аспект: монографія / [Павлова І. М., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В., Тарангул Л. Л.]; за заг. ред. О. М. Смірнової. – К.: Алерта, 2014. – 502 с.

ISBN 978-617-566-319-6

Досліджено генезис підходів до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, у т. ч. сучасну проблематику організаційного та методологічного протистояння двох глобальних систем бухгалтерського обліку – Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP). Систематизовано та проаналізовано теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні у розрізі діючих форм, а також проведено порівняльну характеристику вітчизняної та зарубіжної структури Балансу і Звіту про фінансові результати. Особливу увагу приділено податку на прибуток підприємств в Україні у частині облікового забезпечення, зокрема: змінам у податковій звітності, починаючи із 1997 р., нюансам звітного податкового періоду і сплати авансових внесків для різних категорій платників, аналізу структури та змісту чинної декларації з додатками у проекції на актуальні проблеми. Оцінено фіскальне значення податку та обґрунтовано доцільність концептуальних змін в алгоритмі визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні.

Видання розраховане на науковців, практиків, викладачів, студентів, магістрантів, аспірантів, працівників міністерств та відомств, а також для широкого загалу читачів, які мають інтерес до питань теорії і практики обліку фінансових результатів діяльності підприємства у площині бухгалтерії та для цілей оподаткування.

УДК 336.226.12:657.1
ББК 65.052.2

ISBN 978-617-566-319-6

© НДІ фінансового права, 2014.
© Видавництво «Алерта», 2014.

STATE FISCAL SERVICE OF UKRAINE
NATIONAL UNIVERSITY OF STATE
TAX SERVICE OF UKRAINE
RESEARCH INSTITUTE OF FINANCIAL LAW

THEORY AND PRACTICE OF DETERMINATION OF TAXABLE CORPORATE INCOME IN UKRAINE: ACCOUNTING ASPECT

Monograph

Kyiv • Alerta • 2014

Зміст

ВСТУП 6

РОЗДІЛ І
ГЕНЕЗИС ПІДХОДІВ ДО ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному сприйнятті 10
1.2. Еволюція та проблематика впровадження глобальної системи бухгалтерського обліку 29

РОЗДІЛ ІІ
АНАЛІЗ ВИМОГ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА У ПЛОЩИНІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Систематизація теоретичних та методичних основ складання фінансової звітності в Україні 55
2.2. Порівняльна характеристика вітчизняної та зарубіжної структури Балансу і Звіту про фінансові результати 90

РОЗДІЛ ІІІ
ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРЕДУМОВИ ДЛЯ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ЗМІН

3.1. Облікове забезпечення та фіскальне значення податку на прибуток підприємств 111
3.2. Аналіз змісту та порядку складання чинної декларації з податку на прибуток підприємств 131
3.3. Напрями реформування алгоритму визначення оподатковуваного прибутку підприємств в Україні 170

ВИСНОВКИ 196

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 206

ДОДАТКИ 222

CONTENTS

INTRODUCTION 6

CHAPTER I
GENESIS OF APPROACHES TO ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING

1.1. Establishment and current content of accounting 10
1.2. Evolution and implementation issues of International Financial Reporting Standards 29

CHAPTER II
ANALYSIS OF REQUIREMENTS FOR INFORMATION PROVISION ABOUT CORPORATE FINANCIAL PERFORMANCE IN THE ACCOUNTING FIELD

2.1. Systematics of theoretical and methodological basis of financial reporting in Ukraine 55
2.2. Comparative description of national and foreign structures of Balance sheet and Income statement 90

CHAPTER III
CORPORATE INCOME TAX IN UKRAINE: CURRENT STATUS AND PRECONDITIONS FOR CONCEPTUAL CHANGES

3.1. Accounting and fiscal importance of corporate income tax 111
3.2. Analysis of the content and preparation of tax return of corporate income tax 131
3.3. New approaches to the determination of taxable corporate income in Ukraine 170

CONCLUSIONS 196
APPENDICIES 206
REFENCES 222

- превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Зауважимо, що фінансові звіти складаються багатьма суб'єктами господарювання і надаються зовнішнім користувачам у різних країнах світу. І хоча такі звіти можуть виглядати подібними, вони відрізняються один від одного через соціальні, економічні та законодавчі особливості, притаманні кожній окремій країні. Крім того, при встановленні національних вимог беруться до уваги потреби різних користувачів фінансових звітів.

Це розмаїття обставин призвело до використання різних визначень елементів фінансових звітів, наприклад, таких, як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати. Воно спричинило також використання різних критеріїв визнання статей фінансових звітів та вибір різних баз оцінки. Це вплинуло й на обсяг фінансових звітів та розкриття в них інформації[39].

Ураховуючи це, а також орієнтацію країни на європейську інтеграцію, розглянемо генезис та діючі у світі принципи бухгалтерського обліку як базиси для розробки міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) більш детально.

1.2. ЕВОЛЮЦІЯ ТА ПРОБЛЕМАТИКА ВПРОВАДЖЕННЯ ГЛОБАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Нові вимоги господарювання в умовах інтеграційних та глобалізаційних процесів потребують забезпечення системи управління якісною обліковою інформацією і особливо її заключною складовою – фінансовою звітністю, яка може бути складена як за національними П(С)БО, так і за однією з глобальних систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

[39] Концептуальна основа фінансової звітності: ASB, Стандарт, Міжнародний документ: від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009

Однак ідея доцільності напрацювання спільних правил бухгалтерського обліку з'явилася ще на початку минулого століття і супроводжувалася розробкою в окремих країнах законодавчих актів, які регулюють облік, створенням національних професійних бухгалтерських організацій, переосмисленням ролі обліку у системі управління, проведенням перших міжнародних професійних заходів. Однак практичні спроби на міжнародному рівні були розпочаті у 70-х роках XX ст. із створенням двох міжнародних професійних організацій, а саме: Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Міжнародної федерації бухгалтерів.

Дійсно, бухгалтерський облік, як міжнародна мова бізнесу, повинен сприяти зрозумілості, коректності, об'єктивності інформації, яка формується як на рівні локального підприємства, так і на міжнародному рівні під впливом діяльності транснаціональних компаній[40].

На практиці досягти консенсусу поки що не вдалося, тому сьогодні на глобальному рівні між собою конкурують Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP), які розроблені експертами професійних бухгалтерських організацій. Проаналізуємо їх сильні та слабки сторони, розпочавши з МСФЗ, до складу яких входять такі основні документи:

- передмова до МСФЗ;
- концепція МСФЗ;
- стандарти (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS) та Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- інтерпретації стандартів;
- керівництво щодо застосування стандартів.

Оцінюючи розвиток МСФЗ, можна стверджувати, що серед найбільш визначних подій потрібно згадати створення в 1972 році у Сіднеї Міжнародного координаційного комітету з розвитку бухгалтерської професії (далі – МККРБП). На наступному зібранні в 1977 році в Мюнхені відповідний орган перетворено в Міжнародну федерацію бухгалтерів (далі – МФБ). Сьогодні до МФБ входять 164 дійсних та асоційованих членів з 125 країн світу, що представляють близько 2,5 млн бухгалтерів. Діяльність МФБ здійснюється через відповідні комітети з освіти, професійної етики, фінансового та управлінського обліку тощо.

[40] *Мельник Н.* Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі / Н. Мельник // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 3. – С. 25–30.

Наступною знаковою подією стало створення 29.06.1973 р. Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – КМСБО) зі штаб-квартирою у Лондоні відповідно до договору, який укладено професійними організаціями бухгалтерів 10 країн – Австралії, Великобританії, Ірландії, Франції, Нідерландів, Німеччини, Мексики, Канади, США та Японії, з метою забезпечення стандартизації бухгалтерського обліку.

Основним завданням КМСБО було визначено формулювання, видання та вдосконалення стандартів бухгалтерського обліку, яких необхідно дотримуватися при складанні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та виконанню їх у всіх країнах. За 27 років своєї діяльності КМСБО було видано 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (далі – МСБО), з яких сьогодні чинними є 33 стандарти.

У період з 1983 по 2000 р. членами КМСБО були всі професійні організації бухгалтерів, які входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів.

У травні 2000 року був прийнятий новий статут, згідно з яким індивідуальне членство було скасовано, а Комітет перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – РМСБО).

Відповідно до нового статуту цілями діяльності РМСБО (*International Accounting Standards Board* – IASB) є:

- розробка єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, які мають обов'язкову силу, згідно з якими у фінансовій звітності має розкриватися якісна, прозора та зіставна інформація для того, щоб учасники фондових ринків та інші користувачі мали можливість приймати обґрунтовані економічні рішення;
- розповсюдження та забезпечення суворого дотримання цих стандартів;
- забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального рішення питань бухгалтерського обліку та звітності.

Як видно нові цілі, порівняно з попередніми, орієнтовані на практичне застосування міжнародних стандартів та максимальне зближення з національними обліковими системами.

Оскільки стандарти в основному визначають методи оцінки та підходи до складання звітності, у 2001 році РМСБО було прийнято

рішення про перейменування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*International Accounting Standards* – IAS) на Міжнародні стандарти фінансової звітності (*International Financial Reporting Standards* – IFRS) (див. табл. А.1–А.3 Додатка А) [41,42].

Отже, потреби ринку, зростаюча інтернаціоналізація як корпоративної діяльності, так і процесу інвестування, викликали необхідність у створенні глобальних правил обліку. За це взявся КМСБО, пізніше перейменований на РМСБО – організація технічних експертів з обліку.

За свою історію РМСБО трансформувалася з ексклюзивного приватного клубу у фактично глобального видавника стандартів, визнаного таким G-20.

Але чому виникла необхідність делегувати повноваження приватним агентам? Матлі В. та Т. Бюзе виділяють три причини[43]. Делегування повноважень, як правило, відбувається у тих сферах, які є технічними і потребують глибоких спеціальних знань. Облік є саме такою сферою. Делегування повноважень допомагає державним органам, оскільки в результаті цього вони, по-перше, отримають нагоду використовувати спеціальні знання, яких не має в державному секторі, без додаткових витрат на утримання апарату – державному органу залишається тільки контролювати впровадження та використання стандартів. Стандарти бухгалтерського обліку є складними, вимагають значних технічних знань, адже вони швидко змінювалися протягом останнього десятиріччя, коли з'являлися нові фінансові інструменти і підходи до їх бухгалтерського відображення. «Хоча є суспільна потреба для такого регулювання фінансової звітності, навряд чи якийсь державний службовець має необхідні спеціальні технічні знання для цього»[44]. По-друге, навіть, коли припустити, що існують спеціальні знання в державному секторі, то постає проблема їх підтримання на належному рівні. Адже, як зазначають В. Матлі та Т. Бюзе, «джерелом глибоких спеціальних технічних знань є приватний сектор»[45]. І третя причина – перекладання відповіді-

[41] *Максімова В. Ф.* Бухгалтерський облік: підручник / В. Ф. Максімова. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 670 с. – С. 436–437.

[42] Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с. – С. 301–302.

[43] *Matli Walter, Büthe Tim* (2005), Global private governance: lessons from a national model of setting standards in accounting // Law and Contemporary Problems. Summer/Autumn. – Vol. 68:225. – p. 225-262.

[44] Там само, С. 236.

[45] Там само, С. 254.

дальності або уникнення звинувачень. Тобто державний принципал завжди може сказати, що він не винен, адже сталося все через провину приватного агента.

Таким чином, на сьогодні сформувалося приватно-публічне партнерство – стандарти розробляються приватною організацією експертів, яка легітимітизує зв'язок з міждержавними та міжнаціональними утвореннями[46].

При цьому концепції, на яких базується складання і подання фінансової звітності за МСФЗ, узагальнені у Концептуальній основі, що охоплює:

- мету фінансових звітів;
- якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах;
- визначення, визнання та оцінку елементів, з яких складаються фінансові звіти;
- концепції капіталу та збереження капіталу[47].

Історія створення Концептуальної основи є досить цікавою та дозволяє підтвердити спільні витоки глобальних систем обліку. Як зазначає к.е.н. Р. Кузіна[48], найбільш ранні спроби розробити Концептуальні основи були зроблені вченими зі США – Вільямом А. Патоном (*William A. Paton*) і Джоном Б. Каннінгом (*John B. Canning*). У своїй праці «Теорія обліку»[49] Патон презентував «перегляд теорії бухгалтерського обліку відповідно до умов і потреб «великих корпорацій», а в останньому розділі він описав ряд основних припущень, або «постулатів», які лягли в основу структури сучасного бухгалтерського обліку. У роботі «Економіка бухгалтерського обліку»[50] Каннінг першим розробив і представив концептуальні основи для оцінки і вимірювання активів, що базувалися на майбутніх очікуваннях.

---

[46] *Пасько О. В.* Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як ключовий суб'єкт глобального управління в сфері обліку: проблема легітимності / О. В. Пасько // Облік і фінанси АПК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1299/35/

[47] Концептуальна основа фінансової звітності: ASB, Стандарт, Міжнародний документ: від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009

[48] *Кузіна Р.* Еволюція виникнення концептуальних основ як базису для розробки стандартів фінансової звітності / Р. Кузіна // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 1. – С. 18–22.

[49] *Paton William Andrew* (1922), Accounting Theory – With Special Reference to Corporate Enterprise, New York: The Ronald Press Company.

[50] *Canning John B.* (1929), The Economics of Accountancy, New York: The Ronald Press Company.

Мабуть, перша інституційна спроба закласти базу для Концептуальних основ обліку була зроблена в Експериментальному положенні про облікові принципи, що впливають на корпоративну звітність, опублікованому у 1936 р. виконавчою дирекцією Американської бухгалтерської асоціації (ААА) у журналі «*The Accounting Review*»[51]. Основною причиною підготовки цього документа стала необхідність в авторитетному керівництві при аналізі фінансової звітності корпорацій для недавно створеної Комісії з цінних паперів – SEC (*Securities and Exchange Commission*). Важливим є факт, що базовою оцінкою передбачалося вважати історичну вартість.

У 1938 р. Американський інститут бухгалтерів (AIA) опублікував Положення про бухгалтерські принципи («*A Statement of Accounting Principles*»)[52], авторами якого були Томас Х. Сандерс (*Thomas H. Sanders*), Генрі Ренд Хетфілд (*Henry Rand Hatfield*) і Андерхілл Мур (*Underhill Moore*). У Положенні розглядалися форми і зміст фінансових звітів та описувалася краща бухгалтерська практика тих років.

У 1938–1939 рр. Американський інститут бухгалтерів (AIA) активізував свою роботу з систематизації облікових принципів, було навіть створено Комітет бухгалтерських процедур (*Committee on Accounting Procedure* (CAP)), який протягом ряду років вносив пропозиції щодо розробки основних бухгалтерських понять, а в 1945 році видав восьмисторінковий огляд основних бухгалтерських принципів[53].

У 1966 р. дослідницький комітет Американської асоціації бухгалтерів (ААА) опублікував новаторську монографію «Положення про базові теорії бухгалтерського обліку», у якій вперше акцент було зроблено не на моделі оцінки активів, а на питаннях «корисності» фінансової звітності. Бухгалтерський облік розглядався як «процес виявлення, вимірювання та зв'язку економічної інформації для висловлення обґрунтованих суджень і прийняття рішень користувачами інформації»[54].

У 1974 р. починається офіційна розробка американських Концептуальних основ. У наступні 15 років аналогічні документи були

[51] American Accounting Association (1936), Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports // Accounting Review. – Vol. 11. – No. 2. – P. 187–91.

[52] Sanders Thomas H., Hatfield Henry Rand and Moore Underhill (1938) // A Statement of Accounting Principles, New York: American Institute of Accountants.

[53] American Institute of Accountants (1945), Corporate Accounting Principles: A Statement by the Research Department // Journal of Accountancy. – Vol. 80. – No. 4. – P. 259–266.

[54] American Accounting Association (1966), A Statement of Basic Accounting Theory // Evanston, IL: AAA.

розроблені в Австралії, Канаді та Великій Британії (AARF, CICA, ASB – назви організацій, відповідальних за розроблення стандартів у відповідних країнах), а також на міжнародному рівні (IASC – попередник існуючого Комітету з міжнародних стандартів). Відповідно, Концептуальні основи МСФЗ є логічним продовженням роботи, розпочатої американськими вченими, і ґрунтуються на їх розробках.

Дослідниця Р. Кузіна підкреслює, що концептуальні основи МСФЗ та американських стандартів досить близькі як до кола розглянутих питань, так і до обраних підходів. Такий висновок роблять й деякі американські дослідники. Дана хронологічна послідовність і змістовна близькість підтверджують тісний взаємозв'язок Концептуальних основ МСФЗ з розвитком теорії обліку, що розробляється насамперед науковцями англо-американської школи[55].

Одне з основних місць у Концептуальній основі МСФЗ посідають якісні характеристики фінансової звітності, тобто ті основоположні вимоги, яким повинні відповідати всі елементи фінансової звітності для забезпечення її відповідності загальній меті, викладеній у концепції МСФЗ.

До таких якісних характеристик відносять:

1. *Зрозумілість*. Інформація, що надається у фінансовій звітності, повинна бути зрозуміла користувачам, які володіють достатніми економічними знаннями у сфері обліку і звітності.

Однак дана вимога до фінансової звітності не застосовується у виняткових випадках. Коли певна інформація може бути визнана істотною для користувача, вона підлягає внесенню до фінансової звітності, навіть якщо і буде важкою для сприйняття іншими користувачами.

2. *Доречність*. Інформація визнається доречною, якщо вона дозволяє впливати на економічні рішення користувачів, допомагаючи їм оцінювати минулі, справжні і майбутні події, а також підтверджувати або коригувати раніше зроблені оцінки.

Доречність інформації визначається виходячи з двох критеріїв – суттєвості та своєчасності.

Суттєвою визнається інформація, яка надається у фінансовій звітності, якщо її відсутність або перекручення може вплинути

[55] *Кузіна Р.* Еволюція виникнення концептуальних основ як базису для розробки стандартів фінансової звітності / Р. Кузіна // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 1. – С. 18–22.

на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Для визначення суттєвості МСФЗ не встановлюють вартісний або інший оціночний критерій. Для цього потрібна реалізація професійного судження, що базується на оцінці потреб обізнаних користувачів, які розумно користуються фінансовою звітністю.

Своєчасність інформації означає, що вся інформація, здатна вплинути на розуміння фінансової звітності користувачами, повинна бути без затримки внесена у звітність, яка, у свою чергу, має бути в обумовлений строк надана користувачам.

3. *Достовірність (надійність).* Інформація визнається достовірною, якщо вона правдиво відображає всі аспекти господарської діяльності підприємства, а також не містить суттєвих помилок (перекручувань) і необ'єктивних оцінок.

Достовірність інформації забезпечується сукупністю таких ознак:

- правдиве уявлення;
- переважання сутності над юридичною формою;
- нейтральність, тобто відсутність спрямованості на певний результат;
- обачність, тобто готовність до визнання потенційних збитків більшою мірою, ніж до визнання потенційних прибутків;
- повнота, тобто відображення всіх наявних даних про діяльність компанії з урахуванням їх відповідності принципу істотності.

4. *Порівнянність.* Розглянута характеристика діє у двох площинах.

По-перше, інформація у фінансовій звітності повинна бути розкрита в динаміці, тобто за звітний період і щонайменше за один період, який передує звітному, що дозволить порівнювати відповідні показники звітності між собою, виявляючи певні тенденції.

По-друге, інформація повинна забезпечувати можливість порівняння аналогічних показників у фінансових звітах різних компаній.

Принципи МСФЗ визначають, що якісні характеристики фінансової звітності мають певні обмеження в застосуванні, які повинні враховуватися повною мірою при її складанні.

По-перше, обмеження у взаємодії таких характеристик, як доречність і достовірність (надійність), виникає через те, що надмірна затримка в поданні звітності здебільшого призводить до підвищення її надійності, але одночасно спричиняє втрату доречності.

По-друге, баланс між вигодою і витратами припускає, що вигоди, які добуваються з інформації, не повинні перевишувати витрати на її

отримання. Зворотна ситуація в більшості випадків веде до втрати доречності інформації.

По-третє, для встановлення компромісу між якісними характеристиками звітності здебільшого необхідне професійне судження про те, яким чином виконати завдання формування фінансової звітності при збереженні всіх якісних характеристик та дотриманні балансу між ними[56].

Зауважимо, що Концептуальні основи зазнають і нині значних змін – останні були внесені у 2010 р. (див. табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Відмінності у редакціях Концептуальних основ*

Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, 1989	**Conceptual Framework for Financial Reporting, 2010**
1. Баланс. 2. Звіт про прибутки й збитки. 3. Звіт про рух грошових засобів. 4. Звіт про зміни у власному капіталі. 5. Примітки.	*Фінансова інформація:* 1. Звіт про фінансові позиції. 2. Звіт про сукупні прибутки й збитки. 3. Звіт про рух грошових засобів. 4. Звіт про зміни у власному капіталі. 5. Примітки. *Нефінансова інформація:* 1. Огляд організаційної структури та її зовнішнє оточення. 2. Структура управління в компанії. 3. Огляд ризиків та можливостей. 4. Стратегія та розподілення ресурсів. 5. Стійкість бізнес-моделі тощо.

**Джерело: Кузіна Р. Еволюція виникнення концептуальних основ як базису для розробки стандартів фінансової звітності / Р. Кузіна // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 1. – С. 20.*

Отже, МСФЗ – це набір певних теоретичних правил і принципів, відповідно до яких складаються звіти, а користувачам МСФЗ важливо намагатися відповідати самій ідеї фінансової звітності, не забувати про її відкритість, повноту тощо, причому суворо, до останньої коми, копіювати запропоновані варіанти оформлення абсолютно необов'язково.

Унаслідок цього рівень поширення МСФЗ є досить високим, хоч і оцінити його непросто, оскільки дані щодо застосування МСФЗ

[56] Структура МСФЗ. Стандарти. Інтерпретації / АКДИ «Економіка і життя» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://alls.in.ua/28225-struktura-msfz-standarti-interpretaci.html

у країнах світу відрізняються у різних джерелах, аналітичних та наукових публікаціях. Обґрунтуємо нашу тезу на основі аналітики РМСБО щодо 138 досліджуваних юрисдикцій, оприлюдненої у жовтні 2014 р. (див. табл. 1.3 та табл. А.5 Додатка А)[57]:

Таблиця 1.3

Рівень поширення МСФЗ у світі у 2014 році*

Частина світу	Кількість юрисдикцій	Відсоток у загальному,%
Європа	42	30
Африка	20	15
Середній Схід	7	5
Азія та Океанія	32	23
Північна і Південна Америка	37	27
Усього	**138**	**100**

**Джерело: Analysis of the IFRS jurisdictional profiles [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.ifrs.org/Use- around-the-world/Pages/Analysis-of-the-IFRS-jurisdictional- profiles.aspx*

Деталізація проаналізованих у звіті країн дає наступну статистику.

1. *Прихильність країн до глобальних стандартів бухгалтерського обліку:* майже всі досліджені юрисдикції (128 з 138, крім Албанії, Белізу, Бермудських островів, Каймановых островів, Єгипту, Макао, Парагваю, Суринам, Швейцарії та В'єтнаму) публічно підтримують доцільність високоякісних глобальних стандартів бухгалтерського обліку.

2. *Прихильність до МСФЗ:* відповідні офіційні органи 130 країн світу публічно підтримують МСФЗ як глобальні стандарти бухгалтерського обліку (крім Белізу, Бермудських та Каймановых островів, Єгипту, Макао, Суринам, Швейцарії та В'єтнаму).

3. *Застосування МСФЗ:* 114 країн (82% серед 138 досліджуваних юрисдикцій) прийняли і почали використовувати МСФЗ для всіх або більшості вітчизняних публічних компаній (лістингові компанії і фінансові інститути) на власних ринках капіталу. Бутан і Колумбія перейдуть на використання МСФЗ відповідно у 2021 та 2015 роках.

Дванадцять юрисдикцій дозволяють, але не вимагають використовувати МСФЗ: Бермуди, Кайманові острови, Гватемала, Гондурас, Індія, Японія, Мадагаскар, Нікарагуа, Панама, Парагвай, Сінгапур,

[57] Analysis of the IFRS jurisdictional profiles [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.ifrs.org/Use- around-the-world/Pages/Analysis-of-the-IFRS-jurisdictional- profiles.aspx

Швейцарія. Дві юрисдикції вимагають використання МСФЗ для фінансових інститутів: Узбекистан, Саудівська Аравія. Індонезія перебуває у процесі переходу на МСФЗ у повному обсязі. Вісім юрисдикцій продовжують використовувати національні чи регіональні стандарти: Болівія, Єгипет, Китай, Гвінея-Бісау, Макао, Нігер, США, В'єтнам.

4. *Сфера застосування МСФЗ:* у 114 юрисдикціях МСФЗ використовуються обов'язково для всіх або більшості вітчизняних публічних компаній; 6 юрисдикцій з 114 вимагають МСФЗ для всіх вітчизняних публічних компаній, крім фінансових інститутів. Близько 60% зі 114 юрисдикцій вимагають застосовувати МСФЗ для фінансових установ і великих приватних компаній, цінні папери яких не котируються на біржі. Понад 90% зі 114 юрисдикцій вимагають або дозволяють МСФЗ для всіх або більшості непублічних компаній.

5. *Деякі модифікації:* у 138 юрисдикціях, які повністю або частково прийняли МСФЗ, внесено дуже мало змін до них, а ті, що були зроблені, як правило, мають тимчасовий характер лише на час адаптації країни до використання МСФЗ.

6. *МСФЗ для малих і середніх підприємств:* 69 з 138 юрисдикцій вимагають або дозволяють використовувати МСФЗ для малих і середніх підприємств, крім того, питання їх упровадження розглядається ще у 15-ти країнах[58].

Отже, МСФЗ поступово досягають мети, яка визначена Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а саме набувають рис єдиного набору високоякісних, зрозумілих і глобально визнаних стандартів, оскільки більшість країн світу прихильні до використання МСФЗ і погоджуються з їх доцільністю як на національному, так і на міжнародному рівні[59].

З іншого боку, дослідження вказують на відсутність єдиного наукового бачення подальшого розвитку процесів міжнародної стандартизації та іноді взагалі неправильне його тлумачення з огляду на практику застосування. Дана наукова проблема має чіткий поділ – від сприйняття міжнародної стандартизації обліку як панацеї та невідворотного явища до критики бездумного запровадження міжнародних норм у національні середовища.

[58] Analysis of the IFRS jurisdictional profiles [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.ifrs.org/Use- around-the-world/Pages/Analysis-of-the-IFRS-jurisdictional- profiles.aspx

[59] *Мельник Н.* Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі / Н. Мельник // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 3. – С. 25–30.

Виділяються чотири наукові позиції, що характеризують міжнародну стандартизацію обліку та процеси, що з нею пов'язані:

- міжнародна стандартизація обліку як процес повного переходу на міжнародні стандарти обліку;
- міжнародна стандартизація як процес забезпечення зіставності бухгалтерського обліку та звітності різних країн;
- міжнародна стандартизація як процес приведення національних норм обліку до міжнародних зі збереженням істотних національних особливостей;
- міжнародна стандартизація як процес уніфікації та гармонізації систем бухгалтерського обліку на міжнародному рівні.

Наявність великої кількості відносно суперечливих думок щодо стандартизації, гармонізації та уніфікації обліку у світі свідчить про відсутність єдиного теоретичного тлумачення цих процесів, бачення подальшого його розвитку та впливу на побудову міжнародних бухгалтерських стандартів та системи національних стандартів і в Україні[60].

Також, як зазначає к.е.н., доцент О. В. Пасько, існують погляди, що проект зі створення глобальних бухгалтерських стандартів із самого початку був упереджений через значний вплив англосаксонців[61,62,63]. Ця проблема містить два підпункти:

1. структура, мета і культура видавця стандартів;
2. рівномірність/нерівномірність представництва в РМСБО та Фонді МСФЗ у світовому масштабі.

Тобто сама система встановлення облікових правил, погоджених з основними зацікавленими сторонами, пішла від англосаксонських країн. Так, професійні бухгалтерські організації США, Англії та Уельсу, а також Канади в 1939, 1942 та 1946 рр. відповідно були найпершими у світі, що запровадили правила обліку, погоджені з основними зацікавленими сторонами, які стали називати Загальноприйняті правила бухгалтерського обліку (*Generally accepted*

[60] *Жук В. М.* До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16–22. – С. 17.

[61] *Nölke Andreas, Wolfgang Johann, Perry James* The Power of Transnational Private Govarnance: Financialization and the IASB // Business and Politics. – Vol. 9: Iss. 3, Article 4.

[62] *Kerwer Dieter* (2007), How accountable is the «International Accounting Standards Board»? Paper prepared for the 6th Pan-European Conference on International Relations, Torino – Italy.

[63] *Heidhues Eva, Patel Chris* Convergence of Accounting Standards in Germany: Biases and Challenges [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.lby100.com/ly/200806/P020080627326687493812.pdf

accounting principles – GAAP)[64]. Оскільки правила обліку були погоджені з усіма зацікавленими сторонами, то вони і називалися загальноприйнятими. Аналогічним шляхом пішла і РМСБО, оскільки процес схвалення стандартів – належна правова процедура МСФЗ, базується на процесі консультацій РМСБО із зацікавленими сторонами по всьому світу.

Таким чином, сама модель ухвалення стандартів взята з країн із ліберальною ринковою економікою (*Liberal Market Economies (LMEs)*), а не країн із координованою ринковою економікою (*Coordinated Market Economies (CMEs)*), а тим більше, інших країн (країн, що розвиваються). Наприклад, у таких країнах із координованою ринковою економікою як Франція та Німеччина, до останнього часу взагалі не було видавців стандартів, а всі облікові правила були інкорпоровані в законодавство.

К.е.н., доцент О.В. Пасько нагадує і про вплив так званої G-4+1. Так, G4 – це чотири країни, які видавали стандарти: Австралія, Великобританія, Канада, США, а +1 відображає участь КМСБО. Останніми роками у засіданнях також брали участь представники Нової Зеландії, що перебували в асоціації з Австралією, тому останнім часом G4+1 можна було назвати G5+1[65].

Д.е.н., професор В.М. Жук робить висновок, що встановлення і поширення МСФЗ найбільш вигідне великому транснаціональному бізнесу. За даними РМСБО, їх розробки ідеальні лише для 5% компаній, решта 95% належать до середнього і малого бізнесу, що потребує оновлення МСФЗ[66].

Країни ЄС використовують МСФЗ з певними обмеженнями, тобто з урахуванням європейського законодавства та директив щодо обліку і звітності, які покликані гармонізувати норми різних країн у межах єдиного простору (див. табл. 1.4).

---

[64] *Camfferman, Kees, Zeff, Stephen A.* (2007), Financial reporting and global capital markets: A history of the international accounting standards committee, 1973–2000 Oxford University Press, USA. – 752 p. – P. 27–28.

[65] *Пасько О.В.* Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як ключовий суб'єкт глобального управління в сфері обліку: проблема легітимності / О.В. Пасько // Облік і фінанси АПК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1299/35/

[66] *Жук В.М.* До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16–22.

Таблиця 1.4

Диференціація регулювання фінансової звітності в ЄС*

Фінансова звітність	Документ, що встановлює вимоги до фінансової звітності
Консолідована фінансова звітність товариств, акції яких перебувають на лістингу, на регульованому ринку держави-члена ЄС	МСФЗ
Річна звітність товариств, акції яких перебувають на лістингу і консолідована звітність інших товариств з обмеженою відповідальністю	МСФЗ або Директиви ЄС
Річна звітність інших товариств з обмеженою відповідальністю	Директиви ЄС
Фінансова звітність інших видів підприємств	Законодавство держави-члена ЄС

**Джерело: Голов С. Ф. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – № 1. – 2014. – С. 3–17.*

До сьогодні основними актами, які визначали правові відносини у сфері бухгалтерського обліку в ЄС, були Четверта[67] та Сьома[68] Директиви. Однак з 26.06.2013 р. ці директиви було замінено новою Директивою 2013/34/ЄС[69], яка стосується річної фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та пов'язаних звітів певних типів товариств (далі – Директива 2013/34/ЄС).

Директива 2013/34/ЄС визначає мінімальні законодавчі вимоги до річної та консолідованої фінансової звітності товариств з обмеженою відповідальністю (зокрема, публічних і приватних акціонерних товариств та інших товариств з обмеженою відповідальністю). Оскільки організаційно-правова форма таких товариств у державах-членах відрізняється, у додатках I та II до Директиви

[67] Fourth Council Directive 78/660/EEC of 2.5 My 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies [Electronic resource]. – Mode of access: http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:%2001978L0660-20040501: EN: NOT

[68] Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts [Electronic resource]. – Mode of access: http://eur-x.europa.eu/LexUriServLexUriServ. do?uri/=CELE X:31983L0349: EN: NC) T

[69] Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance /43/EC of the European Parliament and of the Council [Electronic resource]. – Mode of access: http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUri Serv.do?uri=OJ: L:2013:182:0019:0076: EN: PDF

2013/34/ЄС наведено назви товариств у всіх державах-членах, на які поширюються її положення.

При цьому у передмові до тексту Директиви 2013/34/ЄС підкреслюється, що фінансова звітність складається з різною метою, а не лише для надання інформації інвесторам на ринках капіталу. Тому законодавство ЄС має забезпечувати баланс між інтересами адресатів фінансової звітності та інтересами товариств, для яких вимоги щодо звітності не повинні бути занадто обтяжливими.

Ст. 3 Директиви 2013/34/ЄС з урахуванням цього встановлює чітку градацію товариств і груп товариств з метою диференціації вимог до їх річної та консолідованої фінансової звітності (див. табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Категорії товариств і груп товариств згідно з Директивою 2013/34/ЄС*

Категорія	Підсумок балансу, євро	Чистий оборот, євро	Середня чисельність працівників
1. Товариства			
1.1. Великі	> 20 000 000	> 40 000 000	>250
1.2. Середні	<20 000 000	<40 000 000	<250
1.3. Малі	<4 000 000	< 8 000 000	<50
1.4. Мікро	<350 000	< 700 000	<10
2. Групи товариств			
2.1. Великі	> 20 000 000	> 40 000 000	>250
2.2. Середні	< 20 000 000	< 40 000 000	<250
2.3. Малі	<4 000 000	<8 000 000	<50

**Джерело: Голов С. Ф. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. –№ 1. – С. 3–17.*

Як відзначає д.е.н., професор С. Ф. Голов, потрібно мати на увазі, що для віднесення до певної категорії товариство має відповідати принаймні двом з трьох наведених у табл. 1.5 критеріїв. При цьому держави-члени ЄС можуть самостійно встановлювати поріг для малих товариств і малих груп товариств, але не вище 6 млн євро щодо підсумку балансу і 12 млн євро щодо чистого обороту.

Ознайомлення з положеннями Директиви 2013/34/ЄС дає змогу узагальнити вимоги щодо фінансової звітності різних категорій товариств (див. табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Мінімальні вимоги до річної звітності товариств відповідно до Директиви 2013/34/ЄС*

Склад звітності	Товариства				
	Суб'єкти, щодо яких існує громадський інтерес	Великі	Середні	Малі	Мікро
Баланс	+	+	+	Скорочений (ст. 14)	Скорочений (ст. 36)
Звіт про прибутки та збитки	+	+	Скорочений (ст. 14)	Скорочений (ст. 14)	Скорочений (ст. 36)
Примітки до фінансових звітів	Статті 16–18	Статті 16–17	Статті 16–17	Стаття 16	–
Публікація					
Баланс	+	+	+	Скорочений	–
Звіт про прибутки та збитки	+	+	+	–	–
Звіт керівництва	+	+	+	–	–
Обов'язковий аудит звітності	+	+	+	–	–

**Джерело: Голов С. Ф. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 3–17.*

Наведені у табл. 1.6 дані свідчать, що мінімальні вимоги до фінансової звітності в ЄС є досить ліберальними і спрямовані на те, щоб витрати на складання такої звітності були зіставними з розміром і статусом підприємства. У свою чергу, уніфікація фінансової звітності в ЄС є достатньо гнучкою і стосується, як вже зазначалося, лише товариств з обмеженою відповідальністю. Це є перспективним для запозичення у вітчизняних реаліях. Обґрунтуємо цю тезу.

Наприклад, в Україні ГКУ передбачає поділ суб'єктів господарювання за їх розміром, однак такий поділ не є основою для диференціації вимог до фінансової звітності (див. табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Вимоги до річної фінансової звітності підприємств в Україні*

Склад звітності	Товариства				
	ПАТ, банки і страховики	**Великі**	**Середні**	**Малі**	**Мікро**
Баланс	+	+	+	Скорочений	Скорочений
Звіт про фінансові результати	+	+	+	Скорочений	Скорочений
Звіт про рух грошових коштів	+	+	+	–	–
Звіт про власний капітал	+	+	+	–	–
Примітки фінансової звітності	+	+	+	–	–
Публікація					
Оприлюднення фінансової звітності	+	–	–	–	–
Публікація звіту керівництва	–	–	–	–	–
Обов'язковий аудит звітності	+	–	–	–	–

**Джерело: Голов С. Ф. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 3–17.*

Якщо порівняти дані табл. 1.6 та 1.7, можна виділити основні відмінності у підходах щодо річної фінансової звітності в ЄС і в Україні, а саме:

- директиви ЄС встановлюють вимоги до фінансової звітності лише для товариств з обмеженою відповідальністю, а в Україні ці вимоги стосуються всіх підприємств;
- законодавство України вимагає від великих і середніх підприємств п'ять форм фінансової звітності проти трьох, які встановлені Директивою 2013/34/ЄС;
- законодавство України, на відміну від Директиви 2013/34/ЄС, не вимагає обов'язкового аудиту фінансової звітності великих і середніх товариств з обмеженою відповідальністю;
- в Україні не передбачено звільнення середніх і малих груп товариств від складання консолідованої фінансової звітності;

– в Україні не вимагається публікація звіту керівництва товариства, а оприлюднювати річну фінансову звітність зобов'язані лише ПАТ, підприємства-емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікати фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики та інші фінансові установи.

Отже, вітчизняні норми щодо фінансової звітності є більш суворими, що, враховуючи стратегічні ініціативи уряду, підтверджує необхідність у майбутньому імплементації норм Директиви 2013/34/ЄС у законодавче поле України[70].

Повертаючись до характеристики правил Директиви 2013/34/ЄС щодо країн-членів, наголосимо, що чинне законодавство більшості держав ЄС передбачає, що малі та середні підприємства, для яких встановлено обмеження щодо розміру капіталу, обсягу виручки та чисельності працівників, мають право самостійно приймати рішення щодо переходу на МСФЗ та подавати фінансову звітність відповідно до чинних національних стандартів. За інформацією Європейської комісії, у країнах ЄС таких компаній нараховується понад 20 мільйонів[71].

Отже, незважаючи на поширення МСФЗ у європейському просторі, можна стверджувати, що країни-члени ЄС на сьогодні використовують їх лише фрагментарно в межах європейського законодавства[72]. Таким чином, як зазначає С. Ф. Голов, за межами гармонізаційних процесів у галузі бухгалтерського обліку в ЄС залишається 3/4 всіх підприємств[73].

Альтернативою МСФЗ є система стандартів фінансового обліку GAAP US, розробкою яких займається Рада із стандартів фінансового обліку (FASB – *Financial Accounting Standards Board*). Система одержала поширення в Канаді, Мексиці, Італії, Великобританії, США та деяких інших країнах. У той же час її не потрібно

[70] *Голов С. Ф.* Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 1. – С. 3–17.

[71] Small and medium-sized enterprises (SMEs) // European Commission [Electronic resource]. – Mode of access: http://ec.europa.eu/ enterprise/policies/smc/

[72] *Мельник Н.* Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі / Н. Мельник // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 3. – С. 28.

[73] *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспектив розвитку: монографія / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. – С. 20.

ототожнювати з системою обліку США – GAAP USA або Великої Британії – GAAP UK.

Дані стандарти стосуються питань оцінки (*measurement*), визнання (*recognition*), розкриття (*disclosure*) і уявлення (*presentation*) інформації в фінансовому обліку і звітності та можуть бути розподілені на обов'язкові (*mandatory*) і переважні (*preferable*). GAAP визначають умови, правила і процедури наявної облікової практики, надають пакет документів, які розроблялися за прецедентним принципом: виникає проблема – прийнятне рішення. У зв'язку з цим питання, що стосуються одного об'єкта обліку, розглядаються в декількох документах, розроблених у різний час різними організаціями (наприклад, дев'ять документів тією чи іншою мірою зачіпають порядок обліку запасів).

Отже, GAAP є зведенням великої кількості детальних стандартів, що регламентують порядок обліку економічної інформації та складання звітності, а саме:

- рівень I: офіційно встановлені стандарти обліку, вони є основними обов'язковими стандартами обліку;
- рівень II: документи, прийняті уповноваженими професійними бухгалтерськими організаціями, затверджені у відповідному порядку і встановлюють певні бухгалтерські стандарти або описують загальноприйняту практику (галузеве керівництво, технічні бюлетені). До цих джерел інформації потрібно звертатися коли немає бухгалтерського трактування облікового факту в документах першого рівня;
- рівень III: практика, що склалася, і документи, які є загальноприйнятими, оскільки є переважаючим способом обліку в певній галузі або широко використовуються в конкретній ситуації. Документи другого і третього рівня є переважними, на відміну від обов'язкових документів першого рівня;
- рівень IV: бухгалтерська практика, рекомендована іншими документами і бухгалтерською літературою.

Таким чином, дана система стандартів обліку, з одного боку, досить складна і значна за обсягом, що створює певні труднощі у застосуванні діючих документів, з іншого – сильно деталізована, що дозволяє знайти облікове рішення багатьох проблем. Продемонструємо це на прикладі США (див. табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Ієрархія GAAP US*

Рівень	Складові	Примітка
Рівень А	Положення концепцій фінансового обліку *(CON)*	Обов'язкові (аудитор повинен відмовити надати позитивний висновок в разі їх недотримання)
	Положення стандартів фінансового обліку *(FAS)*	
	Інтерпретації Ради зі стандартів фінансового обліку *(FIN)*	
	Висновки Ради за бухгалтерськими принципами *(APB)*	
	Бюлетені бухгалтерських досліджень *(ARB)*	
Рівень В	Технічні бюлетені Ради зі стандартів фінансового обліку *(FTB)*	Використовуються, якщо підходи до обліку певних подій не визначені в документах рівня А
	Роз'яснення Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів *(SOP)*	
Рівень С	Галузеві керівні положення з обліку та аудиту Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів	Узагальнюють існуючу практику або превалюючий спосіб обліку в конкретній ситуації
	Практичні бюлетені Виконавчого комітету Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів	
	Положення з актуальних проблем Робочої групи Ради зі стандартів фінансового обліку *(EITF)*	
Рівень D	Інтерпретації з обліку Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів *(AIN)*	Залежить від специфіки документа і статусу організації, яка його видала
	Роз'яснення експертів Ради зі стандартів фінансового обліку *(FSP)*	
	Бюлетені з обліку експертів Комісії з цінних паперів і бірж *(SAB)*	

**Джерело: Небыльцова О. Стандарты GAAP USA: каждый бухгалтер желает знать... [Электронный ресурс] / О. Небыльцова, Р. Коршикова. – Режим доступа: http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=1480*

З табл. 1.8 видно, що система GAAP US складається з 4 рівнів, кожен з яких містить чітко визначені сферу і ступінь застосування, а кожна складова – певне місце.

Розробку такої кількості документів по окремих складових GAAP US здійснюють різні регулюючі органи та професійні організації, основними серед яких є:

- Рада зі стандартів фінансового обліку (*FASB*);
- Рада з бухгалтерським принципам (*APB*);
- Комітет за бухгалтерськими процедурами (*CAP*);
- Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA);
- Комісія з цінних паперів і бірж (*SEC*);
- Американська бухгалтерська асоціація (*AAA*).

При відображенні в обліку та звітності окремих об'єктів, вивчення або навіть ознайомлення з вимогами, які містять GAAP US, істотно ускладнюється ще їх значною кількістю. Тільки серед документів рівня «А», норм яких компанії повинні дотримуватися обов'язково, необхідно освоїти діючі:

- 6 Положень концепцій фінансового обліку (з 7 прийнятих);
- 94 Положення стандартів фінансового обліку (з 154 прийнятих);
- 32 Інтерпретації Ради зі стандартів фінансового обліку (з 48 прийнятих);
- 17 Висновків Ради за бухгалтерськими принципами (з 30 прийнятих);
- 5 бюлетенів бухгалтерських досліджень (з 45 прийнятих).

Така складність регулювання дуже часто призводить до того, що експерти, які надають консультації або готують фінансову звітність за GAAP US, змушені спеціалізуватися на одному або декількох аспектах обліку. Це пов'язано з тим, що на відміну від міжнародних та національних положень бухгалтерського обліку, кожен з яких визначає підходи щодо відображення певних значних елементів фінансової звітності (основні засоби, нематеріальні активи, запаси та ін.), кожен з компонентів GAAP US регулює, як правило, тільки окремий аспект їх оцінки або обліку.

Наприклад, для достовірного відображення основних засобів і нематеріальних активів серед Положень стандартів бухгалтерського обліку (FAS), які є першими серед документів рівня «А» в ієрархічній структурі GAAP US (див. табл. 1.8), потрібно враховувати вимоги[74]:

- FAS 2 «Облік витрат на дослідження і розробки»;
- FAS 34 «Капіталізація витрат на позики»;
- FAS 42 «Визначення суттєвості для капіталізації витрат на позики»;

[74] *Небыльцова О.* Стандарты GAAP USA: каждый бухгалтер желаст знать... [Электронный ресурс] / О. Небыльцова, Р. Коршикова. – Режим доступа: http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=1480

- FAS 58 «Капіталізація витрат за позиками у фінансовій звітності, яка включає інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі»;
- FAS 62 «Капіталізація витрат за позиками, які стосуються звільнених від оподаткування позик, певних видів подарунків і грантів»;
- FAS 68 «Науково-дослідні роботи»;
- FAS 109 «Витрати з податку на прибуток»;
- FAS 141 «Об'єднання бізнесу»;
- FAS 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи»;
- FAS 143 «Активи, які пов'язані з пенсійними виплатами»;
- FAS 144 «Облік зменшення корисності або вибуття необоротних активів»;
- FAS 146 «Облік витрат, які пов'язані з припиненням діяльності»;
- FAS 147 «Придбання певних фінансових інститутів»;
- FAS 153 «Обмін немонетарних активів».

Також зазначимо, що в ієрархії GAAP US значну увагу приділено питанню обліку та звітності на підприємствах різних галузей і сфер діяльності. Так, для інвестиційних і страхових компаній, фінансових установ, розробників програмного забезпечення, підприємств, що надають послуги кабельного телебачення, нафтовидобувних компаній передбачені окремі стандарти та інші регуляторні документи, що враховують специфіку їх господарських операцій.

Обираючи GAAP як основу для підготовки фінансової звітності, потрібно також коректно застосовувати ті чи інші терміни, які мають різну назву в «британській» та «американській» системах. Деякі розбіжності наведемо в табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Основні відмінності бухгалтерської термінології у системі GAAP*

Термін	Британська версія	Американська версія
Фінансовий рік	Financial year	Fiscal year
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Turnover	Revenues/Sales
Прибуток	Profit	Income

Продовження табл. 1.9

Термін	Британська версія	Американська версія
Нерозподілений прибуток	Profit and loss account	Retained earnings
Основні засоби	Tangible fixed assets	Property, plant and equipment
Запаси	Stocks	Inventories
Дебіторська заборгованість	Debtors	Receivables (Accounts receivable)
Кредиторська заборгованість	Creditors	Payables (Accounts Payable)
Акції	Share	Stock
Власний капітал	Capital	Stockholders' Equity

**Джерело: Небыльцова О. Стандарты GAAP USA: каждый бухгалтер желает знать... [Электронный ресурс] / О. Небыльцова, Р. Коршикова. – Режим доступа: http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=1480*

Щодо фінансової звітності, то її склад однаковий в обох системах. Головна відмінність полягає в орієнтації американської системи на потенційних інвесторів і кредиторів. За МСФЗ звітність повинна обов'язково бути зіставною, що зумовлює порівняння з показниками попереднього періоду, а за системою GAAP зіставність є добровільним вибором.

Таким чином, система обліку GAAP є міжнародно визнаною і сумісною з МСФЗ за економічним змістом інформації, за технологією її переробки і методології в частині рахунків бухгалтерського обліку та оцінки матеріальних запасів, інвентаризації[75]. Наявність альтернативних підходів МСФЗ американські бухгалтери розглядають як недолік. Це пояснюється використанням загальних неконкретних формулювань, які допускають неоднозначні і суперечливі тлумачення.

Однак д.е.н., професор В.М. Жук наголошує, що на сьогодні спостерігається постійне організаційне та методологічне протистояння двох глобальних систем бухгалтерського обліку, точиться дискусія щодо розподілу їх методологічного впливу та відпові-

[75] Особливості облікових систем в США // Фінансовий портал Dsbrickworks.com [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/175-osoblivost-oblkovix-sistem-v-ssha.html

дальності за стан і розвиток бухгалтерського обліку у світовому масштабі.

Наприклад, США, декларуючи ще у 2002 році адаптацію GAAP US до МСФЗ, нині ініціюють реформування МСФЗ відповідно до GAAP US, що пояснюється переглядом США бухгалтерської доктрини: від інструменту корпоративної безпеки до складової національної безпеки[76]. Причиною американського домінування, на думку А. Месона, є:

- економічна значимість американських транснаціональних корпорацій (ТНК);
- високі технічні характеристики GAAP US;
- якість американських бухгалтерських публікацій;
- сила американського наукового та професійного бухгалтерського співтовариства[77].

З іншого боку, американська і європейська системи обліку мають ряд переваг для різних суб'єктів господарювання. Особливість GAAP – більша практична спрямованість обліку та значний зв'язок з фондовим ринком. МСФЗ мають загальні теоретичні основи і правила ведення, передбачаючи надання альтернативних варіантів. На нашу думку, самостійний вибір суб'єктами господарювання тієї чи іншої системи обліку здійснюється за результатами аналізу таких показників, як мета переходу, законодавчі вимоги, галузева належність, країна реєстрації тощо.

Поряд з цим к.е.н., доцент Н. Мельник піднімає актуальне питання: чи впливає рівень розвитку країни на прийняття рішення щодо впровадження саме МСФЗ? Ряд учених вважають, що країни, які розвиваються, є більш адаптивними для міжнародних стандартів обліку. Зокрема, к.е.н., доцент Т. Каменська зазначає, що національна систем обліку таких країн недостатньо розвинена і їм набагато простіше перейти на МСФЗ відразу[78].

Головним критерієм Світового банку для класифікації країн є валовий національний дохід (ВНД) на душу населення, а саме:

[76] *Жук В. М.* До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В. М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16–22.

[77] *Mason A. K.* (1978), The Development of International Financial Reporting Standards International Center for Research in Accounting, University of Lancaster.

[78] *Каменська Т.* Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 39–43.

- з низьким рівнем доходу (до 1 035 дол. США);
- з середнім рівнем доходу (1 036–4 085 дол. США – нижче середнього та 4 086–12 615 дол. США – вище середнього),
- з високим рівнем доходу (понад 12 616 дол. США)[79].

На основі класифікації Світового банку, інформації, наведеної на офіційному сайті РМСБО, та даних інших досліджень, отримано такі результати (див. табл. 1.10).

Таблиця 1.10

Використання МСФЗ у країнах з різним рівнем розвитку*

Класифікація країн за валовим національним доходом (ВНД) на душу населення	Кількість країн	Використання МСФЗ		
		Дозволено або вимагається (кількість/ питома вага1)	Заборонено (кількість/ питома вага1)	Інформація відсутня
Низький рівень доходу	36	16/69,6	7/30,4	13
Середній рівень	103	58/71,6	23/28,4	22
Нижче середнього	48	24/70,6	10/29,4	14
Вище середнього	55	34/72,3	13/27,7	8
Високий рівень доходу	75	53/85,5	9/14,5	13
Усього	**214**	**127/80,2**	**39/19,8**	**48**

[1]Питому вагу у відсотках обчислено без урахування кількості країн, інформація щодо яких відсутня.

Джерело: Мельник Н. Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі / Н. Мельник // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 3. – С. 29.

Як видно з даних табл. 1.10, питома вага країн, які дозволили або вимагають використання МСФЗ, серед 103 країн з середнім рівнем доходу становить 71,6%, що на 2% вище, ніж у групі з низьким рівнем доходу. Серед країн з високим рівнем доходу питома вага таких країн – 85,5%, тобто на 15,9% більше, ніж у першій групі.

Отже, у глобальному бухгалтерському середовищі «правила гри» встановлюють представники більш розвинених економік, компанії яких і фінансують роботу розробників стандартів. З метою обґрунтування отриманих висновків учений стверджує, що коли США (близько 52% світової ринкової капіталізації) і Японія (9%) приймуть МСФЗ, ці стандарти стануть глобальними. Решта

[79] Country and Lending Groups [Electronic resource]. – Mode of access: http://data.worldbank.org/about/ country- classifications/country-and-lending-groups#Low_income

країн, що побажали долучитись до світової економіки, будуть вимушені перейти на МСФЗ[80].

Однак проведені дослідження наукових поглядів та практики формування глобальних облікових систем свідчать, що концептуальною основою подальшого розвитку бухгалтерського обліку у світі буде не протистояння, а конвергенція міжнародних правил, встановлюваних МСФЗ, та американських принципів GAAP US у єдині всесвітні стандарти фінансової звітності (або оновленні МСФЗ). Останнє дозволяє Україні визначитися зі стратегією і тактикою запровадження МСФЗ[81]. Ми підтримуємо думку д.е.н., професора В.М. Жука, що важливим для України є не поспіх у процесах імплементації чи адаптування МСФЗ, а нарощування здатності національних бухгалтерських шкіл брати участь у конвергенційних процесах їх підготовки. З цією метою спробуємо оцінити методику та проблематику формування фінансової звітності в Україні.

[80] *Дипиаза С. А. (младший), Эккл3, Р. Дж.* Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества / С.А. Дипиаза (младший), Р. Дж. Эккл3; пер. с англ.: В. Ионов, Ю. Езерский. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211 с. – С. 74.

[81] *Жук В.М.* До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 22.