

65.052.36
733

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

Монографія

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

ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ВИЗНАЧЕННЯ ОПОДАТКОВУВАНОВОГО 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. Смірнкової. – К.: Алєрта, 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 проєкції 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 «Алєрта», 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 оподаткованого 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
----------------	-----

РОЗДІЛ І

ГЕНЕЗИС ПІДХОДІВ ДО ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. СТАНОВЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ЗМІСТ У СУЧАСНОМУ СПРИЙНЯТТІ

У сучасному світі значення бухгалтерського обліку важко недооцінити, оскільки факт, що він є невід'ємною складовою історії та реалій людського суспільства, давно усвідомлено. Зокрема, видатні фахівці з питань бухгалтерського обліку професори М. Кужельний і В. Линник так визначають роль обліку в економічному розвитку: «Бухгалтерський облік є основою інформаційного забезпечення, тому не випадково в усьому світі він виступає не просто як один із видів людської діяльності, а й як важлива функція управління, як засіб для вирішення завдань економічного та соціального розвитку, як наука»⁵.

Нині не викликає сумнівів факт існування бухгалтерського обліку, хоч і у примітивному виявленні, ще за часів зародження Стародавнього Єгипту, Месопотамії, Вавилону, Індії та Китаю, Древньої Гречії та Риму. Поява бухгалтерського обліку на початку людської цивілізації була об'єктивною необхідністю, неминучістю, а його подальший розвиток – наслідком економічного розвитку людства, зміни економічних формацій та умов господарювання. Чим складнішою і різноманітнішою ставала господарська діяльність, тим більш досконалим ставав облік, розширювалися функції, які він виконував⁶.

⁵ Кужельний М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М. Кужельний, В. Линник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

⁶ Орлов І. В. Призначення бухгалтерського обліку та його історична модифікація / І. В. Орлов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cztuir.ztu.edu.ua/2747/1/30.pdf>

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному...

Дослідженням проблематики процесу періодизації та структурованості бухгалтерського обліку займалися багато науковців. Спробуємо умовно поділити їх відповідно до поглядів⁷. Так, одні автори намагалися виділити періоди еволюції бухгалтерського обліку паралельно із фактором історичного розвитку суспільства, а саме: Дж. Чербоні, Н. Стекі⁸, Б. Коласс, Р. Маттессич⁹, Ф. Бутинець¹⁰, Н. Помазков¹¹, М. Пушкар¹². Інші дослідники структурували періодизацію розвитку бухгалтерського обліку відповідно до фактору появи нових облікових категорій, парадигм обліку та їх корисності у практичній діяльності тих часів. До них належать такі вчені, як Л. Сей, Ф. Єзерський, А. Хаар, А. Рудановський, К. Лейсерер, Д. Стернінсон, Р. Обер, Ж. Шарара-Руссо, Л. Герберт, В. Шу, М. Чумаченко^{4,5,8}.

Глибокий історіографічний аналіз розвитку системи бухгалтерського обліку зробив А.М. Галаган у монографії «Основи загального рахівництва»¹³. У своїх висновках він погоджується з визначенням категорії «система бухгалтерського обліку», сформульованим італійцем Ф. Беста, відповідно до якого під системою записів, або системою рахівництва, потрібно розуміти сукупність записів, що аналізуються за зовнішнім виглядом. Аналіз рахункових записів щодо їх внутрішнього змісту, на його думку, – прерогатива системи рахівництва; а їх розгляд щодо зовнішнього вигляду – форми рахівництва.

В Україні найбільш повно висвітлив еволюцію формування уявлень про предмет бухгалтерського обліку професор Ф. Ф. Бутинець, систематизувавши праці по історії та теорії бухгалтерського обліку, зокрема,

⁷ Кузнецова С. Еволюція облікового визнання формування прибутку в торгівлі / С. Кузнецова // Вісник КНТЕУ. – 2010. – № 2. – С. 121.

⁸ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 11–12.

⁹ Малюга Н. М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: монография / Н. М. Малюга, Т. В. Давидюк. – Житомир: ЧП «Рута», 2003. – 512 с.

¹⁰ Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: монографія / [Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Войналович О. П. та ін.]; за заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.

¹¹ Помазков Н. С. Элементы бухгалтерского учета в предприятиях советской торговли / Н. С. Помазков. – Л.: Ленингр. ин-т руководящих работников Наркомторга СССР, 1939. – 398 с. – С. 3–9.

¹² Пушкар М. С. Історія обліку і контролю господарської діяльності: навч. посіб. / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 223 с.

¹³ Галаган А. М. Основы общего счетоведения / А. М. Галаган. – М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 436 с. – С. 239.

проаналізувавши роботи Л. Пачолі, Б. Вентурі, І. Шера, Ж. Дюмарше, М. Хендріксена, О. Рудановського, О. Галагана, В. Циммермана, М. Метьюса та ін.

Серед учених, які займалися подальшою систематизацією підходів до визначення предмета бухгалтерського обліку, потрібно виділити Л. М. Кіндратську, С. Ф. Голова, Н. М. Малюгу, В. В. Сопко, Л. І. Вороніну, Ю. А. Кузьмінського, І. В. Малишева, Л. В. Чижевську та ін. Однак наукові пошуки тривають.

Д. е. н., професор І. В. Орлов робить висновок про те, що, «залежно від обраної концепції пізнання, в економічній літературі та нормативно-правових документах різних країн бухгалтерський облік найчастіше визначається як інформаційна система (В. П. Астахов; Ю. А. Бабаєв, В. А. Бородін, Н. Д. Амаглобелі; П. С. Безруких, В. Б. Івашкевич, М. П. Кондраков; І. Л. Василюк; С. Ф. Голов; Н. М. Грабова; А. Д. Ларіонов, В. А. Єрофеева, Ж. Г. Леонтьєва, П. А. Станков; С. О. Левицька; Г. О. Партин; В. І. Савич; Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко), як процес обробки даних про факти господарського життя у звітну інформацію (М. Т. Білуха, М. Д. Корінько, Н. М. Ткаченко), як спосіб (засіб) контролю та управління (О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський) або як певний вид діяльності»¹⁴.

Тобто, незважаючи на суспільне визнання ролі бухгалтерського обліку як інформатора управлінської системи, досі не напрацьовано єдиного наукового підходу до самої дефініції поняття «бухгалтерський облік», не говорячи про періодизацію його розвитку. Зокрема, більшість науковців розуміють бухгалтерський облік як систему. В українському законодавстві бухгалтерський облік визначено як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Тому ряд науковців, розглядають бухгалтерський облік по-різному: як процес, систему, спосіб контролю, унаслідок чого виникають певні суперечності у його визначеннях¹⁵.

¹⁴ Орлов І. В. Призначення бухгалтерського обліку та його історична модифікація / І. В. Орлов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eiztuir.ztu.edu.ua/2747/1/30.pdf>

¹⁵ Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н. Гура // Економіка. Вісник КНУ ім. Т. Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 12–15.

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному...

Зазначимо, що витoki бухгалтерського обліку, його формування, становлення і розвиток протягом багатьох років свого життя досліджував видатний російський учений Я.В. Соколов^{16,17}. При цьому він досить влучно підкреслював: «Існує безліч визначень бухгалтерського обліку. Ця множинність викликана, з одного боку, амбіціями їх творців, що вважають за необхідне вписати нову сторінку в історію науки і показати неспроможність усього, що було зроблене їх попередниками, а з іншої – складністю об'єкта, що визначається»¹⁸.

У цілому підбірка праць видатних учених щодо ідентифікації сутності та предметної складової бухгалтерського обліку настільки багата, що, здавалося б, можливості подальших наукових пошуків вичерпані. Проте змінюються стратегічні орієнтири розвитку держави, а з ними і вимоги до бухгалтерського обліку, розширюються межі наукових дискусій, а для вирішення нових проблем у бухгалтерському обліку з'являються нові теорії.

Переймаючись питанням, коли все-таки виникла бухгалтерія, можна знайти різні відповіді: 6 тис. років тому, коли почалася цілеспрямована реєстрація фактів господарського життя; 500 років тому, коли вийшла відома в усьому світі праця Луки Пачолі «Трактат про рахунки і записи» і почалося письмове обґрунтування обліку; і, нарешті, 100 років тому, коли з'явилися перші теоретичні розробки. Ці відповіді – своєрідні підходи та узагальнення того, що таке бухгалтерія: 6 тис. років тому облік виник як практична діяльність, рахівництво, спосіб розуміння господарського процесу, його мова; 500 років тому – як предмет літературного опису; 100 років він існує як самостійна наука – рахунковедення, як спосіб розуміння обліку, мова рахівництва¹⁹.

Сьогодні бухгалтерський облік, з одного боку, є інструментом державного регулювання, а з іншого – виступає його об'єктом. Саме через регламентацію методологічних засад обліку і фінансової звітності для всіх суб'єктів господарювання держава встановлює

¹⁶ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 11–12.

¹⁷ Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учеб. пособие / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 228 с.

¹⁸ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – С. 11.

¹⁹ Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік: підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» / В. Ф. Максимова. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 670 с. – С. 19.

змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки²⁰.

Погоджуємось із визначенням д.е.н., професора Н. Гурої, що бухгалтерський облік є складною інформаційною системою, що має всі риси системи і відповідні характеристики складності, а також може розглядатися на таких рівнях:

- в абстрактному розумінні це те, що дозволяє однозначно ідентифікувати бухгалтерський облік серед інших понять і категорій;
- національні системи бухгалтерського обліку, що мають свою специфіку, відрізняються за принципами побудови, рівнем регламентації тощо;
- системи бухгалтерського обліку різних галузей і видів економічної діяльності, а також різних організаційно-правових форм господарювання, які будуються в межах національних систем обліку;
- конкретно існуючі системи бухгалтерського обліку на конкретних підприємствах відповідно до вимог національної системи бухгалтерського обліку²¹.

На нашу думку, цю класифікацію доцільно доповнити рівнем міжнародних систем бухгалтерського обліку, що сформувалися на початку 80-х років унаслідок упровадження міжнародних норм і стандартів у сферу бухгалтерського обліку та переходу організації управлінського обліку на стратегічний етап.

Отже, бухгалтерський облік є складною системою – сукупністю елементів методу обліку, пов'язаних між собою та об'єднаних у єдине ціле, які надають інформацію про стан і рух активів, капіталу і зобов'язань, про характер і результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику. Виступаючи зв'язуючою ланкою між господарською діяльністю та особами, які приймають рішення, бухгалтерський облік:

- вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання;
- виконує обробку даних та інтерпретує їх таким чином, щоб вони набули практичної корисності;

²⁰ Петрушевський Ю.Л. Сутність національної системи бухгалтерського обліку як об'єкта державного регулювання / Ю.Л. Петрушевський, О.І. Стрельников // Економіка і організація управління. – 2008. – № 3. – С. 80–88.

²¹ Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н. Гура // Економіка. Вісник КНУ ім. Т. Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 12–14.

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному...

- передає у вигляді звітів інформацію тим, хто використовує її для прийняття управлінських рішень²².

На думку д.е.н., професора В. М. Жука, якщо розкласти предмет бухгалтерського обліку на практику, мистецтво та науку (саме в такій наростаючій ієрархії), то отримаємо певну оцінку масштабів предмета бухгалтерського обліку у сучасному сприйнятті, а саме:

1. На рівні сприйняття предмета виключно з практичної складової бухгалтерського обліку сучасний вітчизняний підхід до трактування предмета бухгалтерського обліку обмежений як формальними, так і неформальними інститутами. З одного боку – впливом «правил гри», які проявляються в нормативному забезпеченні та в запроваджених обліковими традиціями методиках, а також діяльністю, що створює ці правила, контролюючими і регуляторними інститутами, що слідкують за їх дотриманням. З іншого – дією неформальних інститутів «у головах» самих бухгалтерів та користувачів інформації, яку вони формують. У цьому найвужчому сприйнятті предмета спостерігається розуміння його як відображення фактів і явищ господарського життя.

2. Інший масштаб сутності предмета бухгалтерського обліку розкриває погляд на нього як на творчий процес бухгалтерів. У сучасному світі такий процес асоціюється з професійним судженням, яке є обґрунтованою, підтвердженою професійною кваліфікацією, думкою бухгалтера, що є підставою для прийняття рішення стосовно порядку відображення в обліку господарських операцій за умов його багатоваріантності. На цьому рівні відбувається посилення неформального інституту бухгалтерів (їх освіченості, професійної зорганізованості, росту статусу в суспільстві тощо).

Усе це змінює ставлення до бухгалтерського обліку «у головах» власників та інших користувачів інформації, які більше покладаються на бухгалтера та його професіоналізм у прийнятті рішень. Неформальний інститут змінює на користь бухгалтерів «правила гри» та ставлення до бухгалтерського обліку регуляторних та контролюючих інститутів.

Предмет бухгалтерської діяльності розширюється на суміжні економічні науки – аналіз та аудит, планування тощо. Адже облік, будучи базисом для аналізу, планування та «годівницею» для аудиту,

²² Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. – 5-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 726 с. – С. 6.

дотепер «через предмет не наважувався» взяти на себе функції пояснення, оцінки та інтерпретації фактів господарювання, хоча і має для цього колосальне підґрунтя.

3. Найбільше розширює предмет бухгалтерського обліку, звичайно, погляд на нього як на науку. Предмет бухгалтерського обліку вбирає не лише попередні рівні (практику та професійне судження), але і ставить перед бухгалтерським обліком завдання з оцінки інституційних впливів на процеси практичної реєстрації фактів і явищ господарювання та оцінку змін «поведінки» підприємства, його капіталу. З інституційної точки зору, готовність бухгалтерського обліку до такого розширення меж його предмета залежить від рівня розвитку його як сучасного професійного та наукового інституту.

Глибина цього рівня змінює ставлення науковців суміжних соціально-економічних наук до бухгалтерського обліку – як до науки, що здатна пояснити взаємодію та вплив інститутів. Уже зараз кращі представники професії бухгалтера беруть участь у розробці законопроектів та інших документів вітчизняної державницької економічної політики. Зростає вплив Міжнародної федерації бухгалтерів, Комітету з розробки Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) на світову економічну політику. Усе це розширює сутність предмета бухгалтерського обліку не тільки як науки, але і як професії (інституту), що здатний до більшого, ніж «професійна реєстрація фактів та явищ господарювання».

Зміна погляду на предмет бухгалтерського обліку, поглиблення його змісту є першим кроком до нового стану розвитку бухгалтерського обліку як провідної економічної науки і професії²³.

Навколо методу бухгалтерського обліку також триває наукова дискусія, оскільки існують протилежні погляди щодо його ролі та складу. На думку професора В. І. Макарова, «... встановити склад методу – це значить вирішити питання щодо місця та ролі науки про бухгалтерський облік серед інших економічних наук та одночасно виявити сферу його застосування, а також значення та можливості в управлінні господарською діяльністю».

Більшість авторів, зокрема Ф. Ф. Бутинець, М. А. Кіпарісов, В. Г. Макаров, Н. М. Малюга, І. І. П. Німчинов, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, А. І. Сумцов, Л. В. Чижевська, метод бухгалтерського

²³ Жук В. М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 16–23.

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному...

обліку визначають як сукупність способів і прийомів, що забезпечують відображення та економічне узагальнення об'єктів бухгалтерського обліку.

Професор Б.І. Валуєв визначає метод бухгалтерського обліку з позиції отримання, обробки і надання облікової інформації з метою використання у процесі управління.

Один з авторитетних теоретиків рахівництва, професор Р.Я. Вейцман пов'язує метод бухгалтерського обліку з відображенням руху господарських засобів як за активом, так і пасивом²⁴.

У загальному вигляді методи (прийоми) бухгалтерського обліку можна подати таким чином:

- хронологічне і систематичне спостереження;
- вимірювання господарських засобів і процесів;
- реєстрація та класифікація даних з метою їх систематизації;
- узагальнення інформації з метою звітності.

Перераховані методи дають змогу аргументовано згрупувати економічно однорідні активи, господарські операції, визначити витрати і результати у розрізі кожного господарського процесу і господарської діяльності підприємства (організації) в цілому, узагальнити облікову інформацію у системі форм аналітичної, періодичної та річної звітності, бухгалтерську інформацію для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Облікові дані формуються за допомогою таких інструментів методу бухгалтерського обліку:

- документування – спосіб первинного спостереження і реєстрації господарських операцій у первинних бухгалтерських документах;
- інвентаризація – спосіб перевірки фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом перерахування, зважування, обміру, оцінки всіх залишків майна підприємства і зіставлення з даними бухгалтерською обліку;
- оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх у цілому по підприємству;

²⁴ Скрипник М.І. Елементи методу бухгалтерського обліку як складові системи бухгалтерського обліку: наукові дискусії // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології та практики. С. 197–204.

- калькулювання – це метод обчислення собівартості виготовлення продукції або виконаних робіт, наданих послуг;
- рахунки – спосіб поточного обліку і контролю за наявністю і рухом активів та пасивів підприємства. Рахунок – це локальна інформаційна система для групування економічно однорідних об'єктів обліку;
- подвійний запис – метод відображення господарської операції на рахунках; техніка бухгалтерського обліку. Сутність його полягає в подвійному відображенні в бухгалтерському обліку кожної господарської операції: за дебетом одного і кредитом іншого рахунка в одній сумі;
- бухгалтерський баланс – це спосіб узагальнення і групування інформації про активи підприємства за складом і розміщенням та джерелами їх утворення на певну дату;
- бухгалтерська звітність – метод підсумкового узагальнення й одержання підсумкових показників діяльності підприємства за звітний період²⁵.

Методу спостереження відповідають прийоми документування та інвентаризації; вимірювання здійснюють шляхом оцінки і калькулювання; реєстрація та класифікація (поточне групування) проводяться на рахунках за допомогою подвійного запису; узагальнення інформації з метою звітності відбувається у бухгалтерському балансі та фінансовій звітності.

Дані інструменти забезпечують технологію облікового процесу – трансформацію даних про окремі господарські операції в різноманітну інформацію для управління²⁶.

Правила, якими потрібно керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і відображенні їх результатів у фінансовій звітності, називаються принципами бухгалтерського обліку. Слово «принцип» (лат. *principium* – початок, основа) означає першооснова, те, що лежить в основі певної теорії, учіння, науки, світогляду тощо.

Залежно від завдань, які ставляться перед бухгалтерським обліком, формується відповідна система його принципів. Однак у процесі

²⁵ Пославська Л.І. Метод бухгалтерського обліку / Л.І. Пославська // Всеукраїнська професійна газета «Все про бухгалтерський облік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vobu.com.ua/ukr/crib_categories/question/68

²⁶ Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В.Г. Швець – К.: Знання, 2004. – 447 с. – С. 43–45.

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному...

адаптації бухгалтерського обліку до змін в економіці та законодавстві його принципи змінюються. Вони не є сталою величиною, а можуть доповнюватися або скасовуватися за необхідності.

Кожна країна має власну систему бухгалтерського обліку і відповідні принципи, на яких ця система базується, залежно від специфіки економіки, політичного устрою, законодавства, вибраних пріоритетів, національних особливостей країни. Обґрунтування принципів бухгалтерського обліку наводиться як у вітчизняних, так і зарубіжних літературних джерелах. Однак здебільшого принципи, представлені різними авторами, близькі за значенням і просто доповнюють один одного, означають одне і те саме, а тому запропоновані у різних джерелах багатьма авторами принципи доцільно уніфікувати і об'єднати²⁷.

Спробуємо розібратися, які причини зумовлюють відмінності у системах бухгалтерського обліку різних країн. Д.є.н., професор О.В. Соловйова умовно поділяє їх таким чином²⁸:

1. економічні:

- розвиток ринків капіталу;
- кількість інвесторів і кредиторів;
- інфляція;
- розміри і організаційна структура компаній;
- використання міжнародних ринків капіталу;
- загальний рівень освіти;
- законодавчі системи;

2. політичні та географічні.

Розглянемо їх більш детально, оскільки це безпосередньо стосується предмета нашого дослідження. Отже, економічні причини полягають у різному характері розвитку і розмірі ринків капіталу. Наприклад, у США і Великобританії основними постачальниками капіталу традиційно виступали численні дрібні інвестори, відокремлені від управління компаніями, які висували вимоги щодо відображення у фінансовій звітності об'єктивної та повної інформації про діяльність компаній. А у Німеччині та Японії потреби компаній у капіталі задовольнялися в основному обмеженою кількістю великих банків, що мають доступ до додаткової (крім поданої у звітності) інформації. У Франції та Швеції велику роль у фінансуванні компаній

²⁷ Сук П.Л. Принципи бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / П.Л. Сук. – Режим доступу: <http://elibrary.pubip.edu.ua/13248/1/11slp.pdf>

²⁸ Соловьёва О. В. МСФО и ГААП: учет и отчетность / О.В. Соловьёва // Финансовые и бухгалтерские консультации. – М., 2004 г. – 328 с. – С. 16–17.

відігравала держава, тому системи обліку та звітності були орієнтовані на задоволення потреб державних органів.

Відзначимо вплив на систему бухгалтерського обліку і рівня інфляції. Так, високий рівень інфляції (наприклад, у країнах Південної Америки) вимагає коригування фінансової звітності компаній на інфляцію, яка регламентується, як правило, державними органами. Для країн з низьким рівнем інфляції така проблема неактуальна.

У розвинених країнах, наприклад у США, Великобританії, Німеччині та Франції, існує значна кількість великих компаній зі складною організаційною структурою. Облікова інформація таких компаній є складною і не завжди може бути однозначно трактована, що зумовлює високі вимоги до рівня освіти як бухгалтерів, так і користувачів фінансової звітності. Крім того, у таких країнах, особливо у США, функціонує велика кількість транснаціональних корпорацій, облік діяльності яких вимагає застосування специфічних підходів.

У слаборозвинених країнах облікові системи більш прості завдяки невеликому розміру підприємств і низькому рівню освіти.

Історичний розвиток законодавчих систем також суттєво вплинув на системи обліку. В цілому країни зазвичай прийнято поділяти на дві великі групи:

- країни кодифікованого (континентального, писаного) права (*code-law countries; legalistic orientation countries*);
- країни загального (англосаксонського, прецедентного) права (*common-law countries; non-legalistic orientation countries*).

У країнах кодифікованого права діє принцип «дозволено те, що дозволено», тому їх облікові правила жорстко регламентовані відповідними нормативно-правовими документами. У деяких країнах існують єдині або галузеві Плани рахунків. Багато облікових питань вирішуються з позицій податкового законодавства. До країн цієї групи належить Німеччина, Франція, Австрія та ін.

Для країн загального права характерний підхід за принципом «дозволено те, що не заборонено», оскільки їх законодавчі системи розвивалися за прецедентним принципом. Облікові системи цих країн відрізняються багатоваріантністю і гнучкістю (як правило, встановлені жорсткі межі, у яких підприємствам надана свобода вибору), а також відсутністю єдиних загальнонаціональних Планів рахунків. Податковий облік являє собою окрему галузь, а бухгалтерський облік у цілому регулюється професійними організаціями. До таких країн належать США, Великобританія, Канада та ін.

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному...

Перейдемо до політичних та географічних причин. Облікові системи можна експортувати так само, як і інші товари. Вплив облікових правил однієї країни на іншу може бути викликаний політичною чи економічною залежністю, близькістю географічного положення. Наприклад, облікова система Індії близька до англійської завдяки існуванню протягом тривалого часу колоніальної залежності. Система обліку Канади перебуває під сильним впливом американської через географічну близькість.

Таким чином, системи обліку в різних країнах вельми різноманітні через об'єктивні причини. Не існує двох країн з абсолютно однаковими системами обліку. Проте можна згрупувати країни за певними ознаками і виділити ті, які мають однотипні підходи до побудови системи обліку.

Однією з найпоширеніших є класифікація, згідно з якою виділяються три моделі обліку:

1. англо-американська (США, Великобританія, Нідерланди, Австралія, Канада, Індія та ін.);
2. континентальна (Німеччина, Франція, Австрія, Бельгія, Італія, Японія та ін.);
3. південно-американська (Аргентина, Болівія, Бразилія, Чилі та ін.)

Для першої моделі характерні такі ознаки: орієнтація обліку на широке коло інвесторів у зв'язку з високорозвиненим ринком цінних паперів; відсутність законодавчого регулювання обліку; використання стандартів, що розробляються професійними організаціями бухгалтерів; гнучкість і багатоваріантність облікової системи; високий загальноосвітній рівень як бухгалтерів, так і користувачів фінансової звітності.

Друга модель відрізняється законодавчим регулюванням обліку; тісними зв'язками підприємств з банками – основними постачальниками капіталу; орієнтацією обліку на державні потреби (оподаткування і макроекономічне регулювання); консерватизмом облікової практики.

Особливістю третьої моделі є високий рівень інфляції та орієнтація на потреби державного регулювання.

Іноді виділяють в окремі моделі ісламські країни і країни колишнього соціалістичного табору²⁹. Певний науковий і практичний інтерес

²⁹ Солов'єва О. В. МСФО и ГААП: учет и отчетность / О. В. Соловьёва // Финансовые и бухгалтерские консультации. – М., 2004 г. – 328 с. – С. 16–17.

становить класифікація розвинених країн, розроблена К. Ноубсом³⁰ (див. рис. 1.1). Відповідно до неї країни поділяються на країни мікро- та макрорівня.

Для країн мікрорівня характерні:

- англосаксонське загальне право;
- сильна, така, що давно склалася «численна» бухгалтерська професія;
- розвинені ринки капіталу (біржі цінних паперів);
- орієнтація фінансового обліку на справедливе подання інформації та потреби акціонерів;
- розкриття великої кількості інформації у звітності; поділ податкових правил і фінансового обліку;
- пріоритет змісту над формою; наявність професійних стандартів.

При цьому Нідерланди виділені в окрему підгрупу через меншу кількість регулятивних правил і сильний вплив мікроекономічної теорії. Також окреслено країни, орієнтовані на англійську (цей підхід близький до МСФЗ) і на американську практику обліку, яка є більш деталізованою.

Для країн макрорівня характерні:

- романське (кодифіковане) право;
- слабка, тільки сформована належним чином і «нчисленна» бухгалтерська професія;
- малорозвинені ринки капіталу (біржі цінних паперів);
- регламентування фінансового обліку законодавством та його орієнтація на кредиторів;
- дотримання комерційної таємниці; орієнтація на оподаткування; переважання форми над змістом;
- державне регулювання.

Країни макрорівня також поділені на підгрупи залежно від переваги тих чи інших характеристик. Наприклад, у Франції, Бельгії, Іспанії та Греції детальні правила обліку визначаються Планами рахунків, у Німеччині облік регулюється законами (Торговим кодексом), у Швеції спостерігається досить сильний вплив держави, яка займається економічним плануванням і збором податків³¹.

³⁰ Nobes C., Parker R. (2002), *Comparative International Accounting* // Prentice Hall. – 7-th ed. – 136 p.

³¹ Соловьева О. В. МСФО и ГААП: учет и отчетность / О.В. Соловьёва // Финансовые и бухгалтерские консультации. – М., 2004 г. – 328 с. – С. 18.

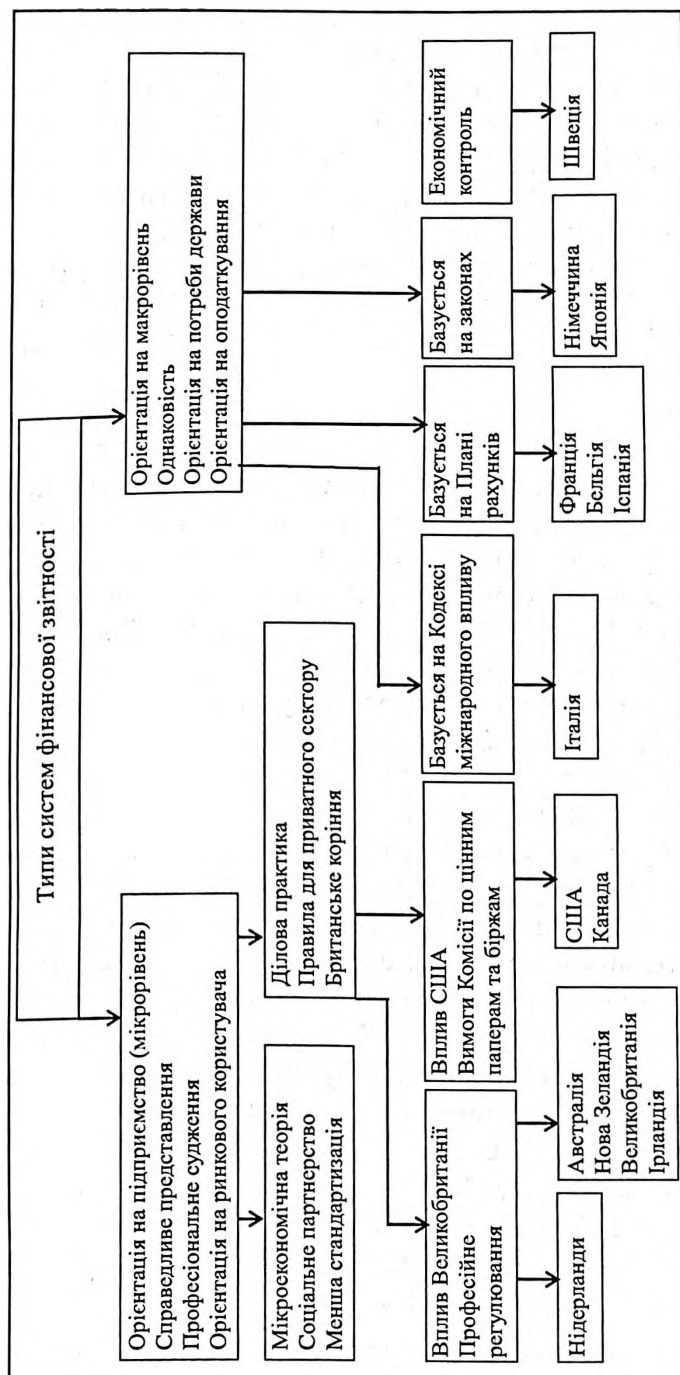


Рис. 1.1. Класифікація країн за підходом до складання фінансової звітності*

*Джерело: Nobes C., Parker R. (2002), *Comparative International Accounting*. // Prentice Hall. – 7-th ed. – 136 p.

Але останнім часом має місце загальна тенденція до руху країн другої групи в напрямку країн першої групи.

В Україні національна система бухгалтерського обліку побудована на нормах Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, нормативно-правових актів, методичних рекомендацій, інструкцій про порядок ведення облікових регістрів та окремих операцій. Методологічне, методичне і організаційне забезпечення спрямоване на регламентацію бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання. Правові норми регулювання визначають відповідальні органи за розробку та впровадження такого забезпечення обліку.

У цілому зауважимо, що у питаннях регулювання бухгалтерського обліку в Україні накопичився комплекс невирішених проблем як організаційного, так методологічного характеру, але їх ґрунтовний аналіз з метою надання конструктивних пропозицій виходить за межі нашої роботи, а тому є напрямом для подальших досліджень.

У державах з розвиненою ринковою економікою *бухгалтерський облік методологічно й організаційно поділяється на фінансовий та управлінський*. Це дві складові єдиної системи обліку, кожна з яких має своє призначення і відіграє свою роль в управлінні діяльністю суб'єкта господарювання, у забезпеченні необхідною інформацією різних груп користувачів.

В Україні виокремлення з фінансового обліку системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як самостійного елементу бухгалтерського обліку відбулося з ухваленням Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та із введенням у дію Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С) БО). До того у вітчизняній теорії та практиці господарювання було не прийнято виділяти у межах єдиного бухгалтерського обліку такі його структурні складові, як фінансовий та управлінський облік.

Як наслідок, науковці (як економісти, так і правники) поділилися на прибічників (М. Чумаченко, В. Палій, І. Івашкевич та ін.) та противників (Я. Соколов, Б. Валуєв, О. Бородкін та ін.) такого виокремлення елементів у межах єдиної системи бухгалтерського обліку. Це призвело до відсутності на сучасному етапі єдиного підходу до розкриття сутності вказаних складових бухгалтерського обліку³².

³² Орлова О. С. Поняття та система бухгалтерського обліку: господарсько-правовий аспект / О. С. Орлова // Університетські наукові записки. – 2012. – № 3 (43). – С. 227–235.

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному...

Дослідниця О.С. Орлова відзначає, що у фаховій літературі прийнято виділяти декілька важливих причин, що не дають можливості остаточно розподілити бухгалтерський облік на управлінський (внутрішньогосподарський) і фінансовий. Так, в управлінському, і у фінансовому обліку обліковуються аналогічні об'єкти: сировина, матеріали, паливо, випуск та реалізація готової продукції, надані послуги, виконані роботи, понесені витрати та отримані доходи, визначаються фінансові результати.

Ведення лише обліку витрат, на думку професора О.С. Бородкіна, не дозволяє повноцінно керувати підприємством і приймати будь-які глобальні рішення без щоденного обліку грошових коштів і валютних операцій або без здійснення розрахунків з постачальниками і підрядниками, покупцями і замовниками, з бюджетом по податкових платежах тощо³³.

З іншого боку, згідно з американським підходом до класифікації обліку, який використовується і в ряді інших країн, виділяють суттєві відмінності між даними видами обліку, що підтверджує доцільність їх поділу (див. табл. 1.1.).

Таблиця 1.1

Порівняння фінансового та управлінського обліку*

Критерії поділу	Фінансовий облік	Управлінський облік
Користувачі	Зовнішні	Внутрішні
Система реєстрації	Подвійний запис	Будь-яка
Регулювання	Національні стандарти або закони	Не існує
Одиниця виміру	Грошова	Будь-яка
Об'єкт	Підприємство в цілому	Будь-який підрозділ
Періодичність	Рік (основна)	Не існує
Надійність	Об'єктивна (оцінка минулих подій)	Суб'єктивна (прогнозний характер)

* Джерело: Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность / О.В. Соловьева // Финансовые и бухгалтерские консультации. – М., 2004 г. – 328 с. – С. 8.

Не занурюючись у дану проблематику, оскільки вона виходить за межі нашого дослідження, ми аналізуватимемо виключно таку складову бухгалтерського обліку, як фінансовий облік – сукупність правил і процедур для відображення, обробки та подання інформації відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів.

³³ Валуев Б. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 2–10.

Отже, бухгалтерський облік є основою планування, нормування, стимулювання, контролю у сфері господарювання, а його головною ознакою на сучасному етапі є інформаційне сприяння вирішенню завдань, пов'язаних з оптимізацією використання ресурсів, забезпечення ефективного функціонування капіталу в межах як окремої господарської одиниці, так і національної економіки загалом. Бухгалтерський облік є основним джерелом інформаційного забезпечення, виступає єдиною системою обліку та статистики, оскільки використовує дані оперативного і статистичного обліку, контролює їх достовірність і одночасно є джерелом облікової інформації для оперативного управління³⁴.

Зокрема, згідно із ч. 1 ст. 145 Господарського кодексу України (далі – ГКУ), майновий стан суб'єкта господарювання визначається сукупністю належних йому майнових прав та майнових зобов'язань, що відображається у бухгалтерському обліку його господарської діяльності відповідно до вимог закону. А згідно з ч. 8 ст. 19 ГКУ, всі суб'єкти господарювання, відокремлені підрозділи юридичних осіб, виділені на окремий баланс, зобов'язані вести первинний (оперативний) облік результатів своєї роботи, складати та подавати відповідно до вимог закону статистичну інформацію та інші дані, визначені законом, а також вести (крім громадян України, іноземців та осіб без громадянства, які провадять господарську діяльність і зареєстровані відповідно до закону як підприємці) бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством³⁵.

При цьому, відповідно до положень ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни у структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства, а її підтвердженням є первинні документи³⁶. Також згідно зі ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з урахуванням положень п. 2.4 Положення про документальне забезпечення

³⁴ Орлова О. С. Поняття та система бухгалтерського обліку: господарсько-правовий аспект / О. С. Орлова // Університетські наукові записки. – 2012. – № 3 (43). – С. 227–235.

³⁵ Господарський кодекс України: від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

³⁶ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

1.1. Становлення бухгалтерського обліку та його зміст у сучасному...

записів у бухгалтерському обліку³⁷, підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі);
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Тобто будь-які документи (у т.ч. договори, накладні, рахунки тощо) є первинними документами лише у разі фактичного здійснення господарської операції та зазначення у них усіх обов'язкових реквізитів первинного документа.

Таким чином, бухгалтерський облік повинен здійснюватися на підставі належно оформлених первинних документів, а його результати узагальнюються у фінансовій звітності. Відповідно до ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів.

В Україні, відповідно до норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»³⁸ (далі – НП(С)БО 1), фінансова звітність складається з:

- Балансу (Звіту про фінансовий стан);

³⁷ Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

³⁸ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1370326239541384>

- Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід),
- Звіту про рух грошових коштів,
- Звіту про власний капітал;
- Приміток до фінансової звітності.

Алгоритм їх заповнення буде розглянутий у наступному розділі дослідження.

Відповідно до п. 6 ч. 3 НП(С)БО 1 фінансова звітність підприємства в Україні формується з дотриманням таких принципів:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;
- історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;
- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

1.2. Еволюція та проблематика впровадження глобальної системи...

- 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 інформації³⁹.

Ураховуючи це, а також орієнтацію країни на європейську інтеграцію, розглянемо генезис та діючі у світі принципи бухгалтерського обліку як базисні 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