

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИНЦИПІВ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ ПРОВІДНИХ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДОКТРИН ТА УКРАЇНИ

У сучасних умовах господарювання, коли наша держава налагоджує зв'язки та має намір співпрацювати з іноземними суб'єктами господарювання, постає питання щодо складання фінансової звітності, яка б могла відповідати вимогам користувачів та надавати повну, правдиву та неупереджену інформацію про господарську діяльність. У процесі дослідження літературних джерел, як вітчизняних так і зарубіжних науковців, визначено, що питання зближення вимог до складання фінансової звітності залишається актуальним.

Під час складання фінансової звітності відповідно до системи, яка буде використовуватися для трансформації, вітчизняні обліковці повинні дотримуватися відповідних принципів на законодавчому рівні, тим самим повинні не суперечити власним правилам та вимогам. Тому доречно провести аналіз принципів таких систем як US GAAP, IFRS та України та здійснити порівняльну характеристику в розрізі трьох бухгалтерських доктрин.

Принципи бухгалтерського обліку – це базові узгодженні домовленості щодо правил відображення фактів господарського життя. У літературних джерелах сутність та кількість даних принципів може варіюватися через виокремлення принципів, що можуть бути поєднані за схожим критерієм. Дослідження показали, що принципи бухгалтерського обліку є основними засадами, на яких здійснюються його функції в мікроекономічному середовищі, тобто для суб'єктів господарської діяльності, які формуються залежно від національних особливостей і суспільно-економічного розвитку країни, форм власності, капіталу, способів господарювання. Відносно постулатів принципи мають більшу направленість в сфері бухгалтерського обліку: вони повною мірою впливають на якість складання фінансової звітності. Постулати можуть слугувати тільки припущеннями щодо впливу зовнішнього економічного середовища на відображення тих чи інших фактів господарського життя.

Побудова системи принципів, постулатів та якісних характеристик щодо складання фінансової звітності напряму залежить від характеру побудови концептуальної основи обліку конкретної моделі. Концептуальний характер побудови системи обліку (на прикладі системи IFRS) передбачає свободу дій, спираючись на професійне судження бухгалтера, тому кількість принципів зводиться до мінімуму, визначаючи найбільш суттєві. Принципи здебільшого змінюють на припущення (постулати), які не є суворо регламентованими вимогами. У даному випадку перевагою є свобода у виборі вимог щодо складання та подачі звітності суб'єкта господарювання, беручи до уваги особливості специфіки діяльності підприємства та середовища, де воно здійснює свою господарську діяльність.

Методологічний характер побудови системи обліку (на прикладі US GAAP та системи обліку України) полягає у суворій регламентації вимог щодо складання та подачі фінансової звітності. Принципи жорстко регулюють умови складання звітності, які, в свою чергу, посилюють свою дію за допомогою якісних характеристик та інших вимог. Тому, даними обліковими системами передбачено перелік загальних та спеціальних вимог, які враховують майже всі імовірні випадки при складанні звітності як на загальних умовах, так і на підприємствах, які займаються специфічною діяльністю або здійснюють свою діяльність на специфічному сегменті ринку. Недоліком даних систем є низька еластичність до тенденцій на ринку специфічних суб'єктів господарської діяльності, що в подальшому впливає на швидкість складання та подачі фінансової звітності.

В Україні функціонує методологічна система обліку, яка в процесі свого становлення передбачила у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» такі принципи: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів та витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності. Даний перелік принципів слугуватиме відправною точкою для здійснення їх порівняльного аналізу (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння принципів US GAAP, IFRS та України

№ з/п	Економічний зміст	Україна	IFRS	US GAAP
1.	Кожне підприємство розглядається як окрема юридична особа	Принцип автономності	–	Припущення єдиного

				ізолюваного підприємства
2.	Оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється на основі припущення, що його діяльність буде тривати надалі	Принцип безперервності	Припущення безперервності діяльності	Припущення безперервності
3.	Вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства під час формування його фінансової звітності в єдиній грошовій одиниці	Принцип єдиного грошового вимірника	–	Припущення використання грошового вимірника
4.	Використання як основної оцінки активів під час формування показників фінансової звітності вартості їх виробництва та придбання	Принцип історичної (фактичної) собівартості	–	Принцип собівартості
5.	Порівняння доходів звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів для визначення фінансового результату	Принцип нарахування й відповідності доходів і витрат	Припущення нарахування	Принцип нарахування та принцип відповідності
6.	Методи оцінки, які застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства	Принцип обачності	Додаткова характеристика – обачність	Вимога консерватизму
7.	Розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності	Принцип періодичності	–	Припущення періодичності
8.	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій	Принцип повного висвітлення	Додаткова характеристика – повнота	Принцип повного розкриття інформації
9.	Постійність застосування облікової політики, що впливає з вимоги порівняння звітної інформації	Принцип послідовності	–	Якісна характеристика – повнота
10.	Облік операцій і відображення їх у звітності слід здійснювати відповідно до їх економічної сутності, а не лише на основі юридичної форми.	Принцип превалювання сутності над формою	Додаткова характеристика – превалювання сутності над формою	Принцип превалювання сутності над формою

Порівнюючи національні принципи обліку і фінансової звітності з міжнародними та визначеними US GAAP, можна підвести підсумок, що більш схожі між собою принципи національних стандартів України та принципи US GAAP. Концептуальний підхід IFRS виділяє лише два принципи, в той час як НП(с)БО висувають їх аж десять. Якщо ж порівняти принципи українського обліку та US GAAP, видно, що вони майже співпадають – економічний зміст їх не змінюється, а назва «принцип» подекуди замінюється на «припущення», «вимога» чи «якісна характеристика».

У процесі дослідження виявлено необхідність перегляду й удосконалення переліку принципів обліку і звітності, встановлених в Україні на законодавчому рівні. Незважаючи на те, що національні положення бухгалтерського обліку складено згідно з міжнародними стандартами, принципи обліку і звітності, які вони встановлюють більше відповідають принципам US GAAP. Обравши шлях європейського розвитку, законодавство України з питань бухгалтерського обліку повинно унаслідувати найкращі європейські традиції формування та розвитку системи бухгалтерського обліку.