

УДК 657 (075.8)

Голубничая Г.П.

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ЭВОЛЮЦИИ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Киев,

Васильковская, 90-а, 03022

UDC 657 (075.8)

Golubnichay G.P.

**THE THEORETICAL ASPECTS OF THE EVOLUTION OF THE
FINANCIAL REPORTING**

Kyiv National University imeni Tarasa Shevchenko, Kyiv,

Vasilkovskay, 90-a, 03022

Рассмотрены методологические подходы анализа процесса внедрения Международных стандартов финансовой отчетности в Украине, направления эволюции принципов, правил формирования учетно-аналитической информации в финансовой отчетности предприятий. Даны рекомендации практического характера, связанные с улучшением организации и содержания учебного процесса подготовки бухгалтеров.

Ключевые слова: финансовая отчетность предприятий, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), принципы, правила формирования учетно-аналитической информации.

The experience of the methodological approaches to the analysis the process of adoption of International Financial Reporting Standards in Ukraine, the direction of change of principles, rules of formation of accounting-analytical information in the

financial reporting of companies is considered. Practical propositions to improve the organization and content of the preparatory process for accountants are stated.

Key words: financial reporting of companies, International Financial Reporting Standards (IFRS), principles, rules of formation of accounting-analytical information.

Введение. Исследование теоретических и практических аспектов финансовой отчетности предприятий в Украине основывается, во-первых, на концепции применения МСФО, разработанной Министерством финансов Украины; во-вторых, на изучении методик анализа процессов применения МСФО в других странах; в-третьих, на изучении инфраструктуры, необходимой для применения МСФО на практике; в-четвертых, мотивации применения МСФО украинскими предприятиями. Соответственно возникает потребность в решении целого комплекса вопросов методологического характера. К ним, в частности, относятся методология и организация формирования и раскрытия учетно-аналитической информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Процесс применения украинскими предприятиями МСФО носит в большей степени эволюционный характер, поскольку ему предшествовали сложные этапы реформирования учета и создания национальной системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с требованиями Международных стандартов бухгалтерского учета. Вместе с тем, особого внимания заслуживает вопрос основополагающих принципов финансовой отчетности украинских предприятий. Законодательно в Украине утверждены следующие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности: осмотрительности; полноты отражения фактических и потенциальных последствий хозяйственных операций и событий; автономности; последовательности; непрерывности; начисления и соответствия доходов и затрат; первенство экономического содержания над юридической формой; исторической (фактической) себестоимости; единого денежного измерения; периодичности [1]. Представляется, что с переходом на МСФО, необходимо

сделать уточнение принципов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Во-первых, детализировать принципы бухгалтерского учета и принципы финансовой отчетности. Во-вторых, следуя опыту МСБУ, где в Концептуальных основах составления и представления финансовых отчетов рассматриваются лишь два основополагающих принципа – начисления и непрерывности [2], требуется сократить общее число принципов финансовой отчетности. В-третьих, опыт законодательства Российской Федерации свидетельствует о том, что в Законе о бухгалтерском учете и финансовой отчетности следует указывать принципы регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а не принципы формирования и раскрытия учетно-аналитической информации в финансовой отчетности. В Федеральном законе России, который вступает в силу с 1 января 2013 года, указаны следующие принципы государственного регулирования: «1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета; 2) единства системы требований к бухгалтерскому учету; 3) упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций; 4) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов; 5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов; 6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета» [3]. В-четвертых, МСФО содержат принципы финансовой отчетности, и если они принимаются на уровне государственной политики, то в действующем Законе Украины О бухгалтерском учете и финансовой отчетности это необходимо отразить [4, 5].

Критический обзор специальной литературы дает возможность сделать вывод, что учеными-теоретиками уделяется еще недостаточно внимания

исследованию принципов финансовой отчетности. Поэтому заслуживает особого внимания теоретическое положение, разработанное профессором Швецом В.Г. относительно критериев признания принципов в бухгалтерском учете. Автор предложил три критерия признания учетных принципов: своевременность, объективность и осуществление (реализация) [6, с. 46].

К числу дискуссионных проблем теории бухгалтерского учета и финансовой отчетности следует отнести определение понятия «правило». Изучение опыта применения МСФО в других странах дает возможность установить различия между понятиями «принцип» и «правило». Однозначным есть утверждение, что МСБУ базируются на правилах, а МСФО – на принципах. И это принципы и правила формирования и раскрытия учетно-аналитической информации в финансовой отчетности. Правила детализируют, раскрывают механизм действия принципов в конкретных условиях осуществления хозяйственной (экономической) деятельности. Понятие «правило» помогает раскрыть и содержание функций бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Вопрос состоит в том, каких именно из них дают возможность это сделать. Так, В.Г. Швец к числу функций бухгалтерского учета относит следующие: информационная, контрольная, оценочная и аналитическая [6, с. 16]. Можно предположить, что правила, необходимые для формирования и использования финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов, должны раскрывать содержание таких функций, как оценочная, информационная, аналитическая. В условиях применения МСФО особо остро встает проблема оценки по справедливой стоимости. Отчасти это можно объяснить тем, что применение в качестве базы оценки элементов финансовой отчетности справедливой стоимости еще не имеет достаточно опыта в сложных рыночных условиях глобализованного бизнеса.

Процесс формирования учетно-аналитической информации в условиях применения МСФО существенно усложняет содержание учетных функций и расширяет масштабы функциональных обязанностей бухгалтеров.

Экономический анализ на предприятиях в новых условиях объединяет внутренний финансовый анализ, управленческий анализ и анализ нефинансовых показателей. Важнейшей общей проблемой финансового и управленческого (внутреннего) анализа становится оценка уровня организации, качества, источников финансирования природоохранной деятельности. Однако прежде всего в Украине следует расширить законодательную базу инвестирования природоохранной деятельности. Поэтому требуется обобщение зарубежного опыта организации, инвестирования и анализа природоохранной деятельности компаний.

Практическое значение исследования теоретических основ эволюции финансовой отчетности украинских предприятий можно проследить по нескольким направлениям.

Реализация положений разработанной Министерством финансов концепции применения МСФО способствует формированию на макро- и микроуровнях механизма учетно-аналитического информационного обеспечения управления хозяйственной деятельностью субъектов. О последствиях отсутствия такого механизма свидетельствует опыт осуществить в рамках советской системы централизацию бюджетного планирования и учета. Неспособность управлять глобальными потоками экономической информации и соответственно разрабатывать реальные экономические показатели и контролировать их выполнение имело негативные последствия.

Существенные изменения, происходящие в процессах формирования и раскрытия учетно-аналитической информации, содержащейся в финансовой отчетности, Цель практической подготовки студентов состоит в том, чтобы отработать навыки формирования и раскрытия учетно-аналитической информации, которая содержится в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями МСФО и в соответствии с основными направлениями учетно-аналитической работы бухгалтерии. При этом в процессе теоретической подготовки студентов ставятся задачи усвоения ими методологических подходов к исследованию принципов построения и

выработке направлений развития системы внутреннего «разделения труда» бухгалтерии в условиях внедрения и использования МСФО, а также специализаций структурной ее организации, обозначению целей и круга задач учетно-аналитических функций бухгалтеров. И если учетные функции бухгалтеров различной специализации можно прописать, опираясь на принципы и правила, изложенные в МСФО, Международных стандартах бухгалтерского учета (МСБУ), национальных Положениях (стандартах) бухгалтерского учета (П(с)БУ) и, в конечном итоге, в учетной политике предприятия, то ввиду отсутствия аналогичных аналитических стандартов, требуется выработка умений у студентов, да и у практикующих бухгалтеров, осуществлять специализацию и группировку субъектов аналитической работы, разрабатывать схему организации аналитической работы бухгалтерии, начиная как с момента создания предприятия и корректировать ее с момента принятия решения о переходе на МСФЗ. Как показывает практика, аналитические функции выполняются бухгалтерами, если даже эти функции делегируются аналитическому отделу. Однако, создание и содержание такой отдельной структурной единицы в системе управления предприятием - очень дорогостоящее мероприятие. Поэтому чаще всего аналитические функции выполняются бухгалтерией. В условиях перехода и применения МСФО аналитические функции бухгалтера интегрируются в соответствии с такими требованиями: во-первых, должна сохраняться специализация учетных функций (например, бухгалтер по учету запасов; бухгалтер по учету основных средств; бухгалтер по учету труда и его оплаты; бухгалтер по учету издержек производства, выпуску готовой продукции и калькуляции ее себестоимости; бухгалтер по учету продаж; бухгалтер по учету денежных средств; бухгалтер по учету финансовых результатов; бухгалтер по учету налогов и платежей); во-вторых, необходимо в содержании аналитических функций бухгалтеров отражать как специфику финансового анализа, так и специфику управленческого анализа. Последнее становится особо актуальным в условиях финансового кризиса и повышенного спроса к нефинансовой учетно-

аналитической информации со стороны ее пользователей. Модель функциональных обязанностей главного бухгалтера по организации проведения финансового анализа должна отражать его роль в координации аналитических функций бухгалтерии, цели, основные задачи, частные задачи, построение информационной базы анализа, разработка методик анализа, выбор приемов обработки данных. Аналогично и модель управленческого анализа (аналитическая бухгалтерия) должна включать выше перечисленные составляющие. Должностные обязанности бухгалтеров, в соответствии с их специализацией, дополнительно к учетным функциям могут включать определенные конкретные аналитические функции. К аналитическим функциям главного бухгалтера в условиях перехода на МСФО следует включить анализ экономических рисков, связанных с поступлением экономических выгод на предприятие, анализ финансовой аренды, инвестиционной недвижимости, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, анализ отдельных направлений налоговой политики предприятия. В крупных компаниях эти функции, как правило, выполняет финансовый директор, который, о чем свидетельствует международный опыт, должен иметь базовое образование по бухгалтерскому учету и финансам.

Заключение. Исследование процессов происходящих в финансовой отчетности изменений дает возможность сделать выводы об эволюционном характере ее развития в современных условиях. Расширяются масштабы полезного использования учетно-аналитической информации, содержащейся в финансовой отчетности предприятий. Она дает возможность определять группы показателей, характеризующих результаты деятельности предприятий, экономического, социального и экологического назначения. Вместе с тем, с расширением информационных границ и возможностей учетно-аналитической информации возрастают требования к ее качеству. Разрешение проблем существенного повышения качественных характеристик учетно-аналитической информации об основных элементах финансовой отчетности: активах, капитале, обязательствах, доходах и затратах, требует изучения теоретических

основ финансовой отчетности как науки на стыке ее с другими науками, а именно, экономической теорией, финансами, бухгалтерским учетом, организацией производства, финансовым и управленческим анализом, инвестиционным анализом. Актуальной становится проблема совершенствования вузовской подготовки специалистов по бухгалтерскому учету, финансовой отчетности, Международным стандартам бухгалтерского учета и Международным стандартам финансовой отчетности, а также постоянного повышения квалификации работающих бухгалтеров в соответствии с отмеченными направлениями. Поэтому в высших учебных заведениях возникает необходимость создания кафедр финансовой отчетности, Международных стандартов финансовой отчетности.

Литература:

1. Закон Украины Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні от 16.07.99 р. №996-XIV [с изменениями и дополнениями] [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua> - www.minfin.gov.ua Название с экрана.

2. Международные стандарты бухгалтерского учета [Электронный ресурс] // Министерство финансов Украины: [сайт]. - Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>

3. Федеральный закон О бухгалтерском учете от 22 ноября 2011 года. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: gaar.ru.

4. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) [Электронный ресурс] // Министерство финансов Украины: [сайт]. - Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>

5. Стратегия применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в Украине. [Электронный ресурс] // Министерство финансов Украины: [сайт]. - Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>

6. *Швец В.* Теория бухгалтерского учета [текст]: [учебник] – 3 -тье изд., перераб. и доп. / *Швец В.Г.* – К.: Знання, 2008. – 525 с.

References:

1. Zakon Ukraini O bukhgalterskom uchete I finansovoi otchetnosti v Ukraine ot 16.07.99 g. №996-XIV [s izmeneniami I dopolneniami] [Elektronni resurs]. – Rezhim dostupa: <http://zakon1.rada.gov.ua> - www.minfin.gov.ua
Nazvanie s ekrana.
2. Mexhdunarodnie standarti bukhgalterskogo ucheta [Elektronni resurs]. – // Ministerstvo finansov Ukraini: [sait]. Rezhim dostupa: www.minfin.gov.ua
Nazvanie s ekrana.
3. Federalni zakon O bukhgalterskom uchete ot 22 noiabria 2011 goda. [Elektronni resurs]. – Rezhim dostupa: gaap.ru.
4. Mexhdunarodnie standarti finansovoi otchetnosti [Elektronni resurs]. – // Ministerstvo finansov Ukraini: [sait]. Rezhim dostupa: www.minfin.gov.ua
Nazvanie s ekrana.
5. Strategia primeneniia Mexhdunarodnikh standartov finansovoi otchetnosti [Elektronni resurs]. – // Ministerstvo finansov Ukraini: [sait]. Rezhim dostupa: www.minfin.gov.ua
Nazvanie s ekrana.
6. Shvets V. Teoria bukhgalterskogo ucheta [tekst]: [uchebnik] – 3 -te izd., pererab. i dop. / Shvets V.G. – K.: Znannia, 2008/ - 525 s.