

ТЕМА. НАЦІОНАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТИ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ ТА ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

1. Сутність та історія становлення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
2. Існуюча система національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та обліку (МСБО) як основа для національних положень.

1. Сутність та історія становлення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО)

– це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам (МСФЗ).

Основний нормативний документ, що регулює порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні, - закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV, який був прийнятий 16 липня 1999 року, розпочав перехід на нові національні стандарти бухгалтерського обліку та звітності з 1 січня 2000 року.

Розробкою стандартів бухгалтерського обліку в Україні займається **Методологічна рада з бухгалтерського обліку**, яка є дорадчим органом при Міністерстві фінансів України. Методологічна рада діє на підставі «Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку». Головні завдання Методологічної ради полягають в наступному:

- Концептуальне визначення основних принципів побудови національної системи бухгалтерського обліку та методологічного забезпечення його застосування, напрямків її інтегрування із статистикою та гармонізації з рекомендаціями міжнародних стандартів обліку, а також організації первинного обліку.
- Розробка проєктів положень (стандартів), інструкцій та іншого нормативного методичного забезпечення бухгалтерського обліку, бухгалтерської (фінансової) звітності.
- Ґрунтовне обговорення проєктів нормативно-методичних документів з бухгалтерського обліку і звітності.
- Вивчення, узагальнення, розповсюдження найкращого досвіду організації бухгалтерської роботи, здійснення бухгалтерськими службами попереднього та поточного контролю за витрачанням коштів та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.
- Методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації, зафіксованої як на традиційних, так і на машинозчитувальних носіях.

Розроблені стандарти затверджуються Міністерством фінансів, а стандарти, що стосуються обліку в банках, затверджуються Національним банком України. Фактично Методологічна рада відповідно до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» виконує функції

виконавчого органу, а Міністерство в особі управління методології бухгалтерського обліку – дорадчого.

У законі точно не визначено, хто повинен розробляти П(С)БО. У цьому ж законі зазначено, що Міністерство фінансів затверджує стандарти, а Методологічна рада організовує розробку та розгляд. Експерти вважають, що фактично в Україні відсутній відповідальний орган, який відповідає за реформування бухгалтерського обліку та його методологічне забезпечення.

Основними документами в системі регламентації обліку в Україні також є план рахунків і інструкція про його застосування. Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів були затверджені:

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій *підприємств і організацій*;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій *підприємств і організацій*;
- План рахунків бухгалтерського обліку *державного сектору*;
- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку *державного сектору*;
- Положення про порядок ведення обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та інших організацій, які володіють та / або використовують об'єкти державного чи комунального майна;
- План рахунків бухгалтерського обліку *банків України*;
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій *суб'єктів малого підприємництва*.

Система бухгалтерського обліку в Україні, що діяла з 1991 року по 1996 рік, сформувалася в рамках СРСР з усіма наслідками централізованого управління. Методологія ведення бухгалтерського обліку була розроблена Міністерством фінансів СРСР і передбачала жорстку регламентацію бухгалтерського обліку та порядку вчинення всіх процедур. Вся інформація, яку давав бухгалтерський облік, призначалася швидше не для її конкретних користувачів, а для міністерств і відомств, які займалися управлінням тієї чи іншої сфери економіки, і для розрахунку податкових платежів.

З Дня незалежності України в країні в різних аспектах розглядалася проблема кардинального удосконалення бухгалтерського обліку. Перший президент України Леонід Кравчук в 1992 році видав указ *«Про перехід України до загальноприйнятої міжнародної практики системи обліку і статистики»*.

На підставі цього указу Кабінет міністрів України постановою № 326 від 4 травня 1993 року затвердив *«Концепцію створення системи національної статистики України»* та *«Державну програму переходу до міжнародних стандартів обліку та статистики»*, але ця програма так і не була виконана.

У 1995 році Верховна рада України розглядала проект закону *«Про бухгалтерський облік»*, але після недовгого обговорення законопроект був відправлений на доопрацювання. Після 1995 року законопроект поступово дописувався і поліпшувався, і лише 16 липня 1999 року президент України Леонід Кучма підписав закон *«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»*. Закон тоді складався з 5 розділів і 15 статей, в них були

сформульовані основні принципи бухгалтерського обліку в Україні. День прийняття цього законодавчого акту став в Україні офіційним професійним святом – Днем бухгалтера.

31 березня 1999 року наказом міністра фінансів України були введені перші 5 стандартів бухгалтерського обліку:

- П (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
- П (С) БО 2 «Баланс»
- П (С) БО 3 «Звіт про фінансові результати»
- П (С) БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»
- П (С) БО 5 «Звіт про власний капітал».

Пізніше поступово приймалися нові стандарти й удосконалювалися старі. Однією з найбільш характерних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку в Україні є активне просування ідей, закладених у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та звітності.

2. Існуюча система національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

В Україні на сьогодні затверджено 2 нових Національних положення (стандарт) бухгалтерського обліку (2013 р.) та 28 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (1999 -2009 рр.).

Серед них:

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»**. Цим Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів та вводяться нові форми фінансової звітності, які максимально наближені до МСФЗ:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи);
- Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);
- Звіт про рух грошових коштів (за непрямым методом);
- Звіт про власний капітал.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **2 «Консолідована фінансова звітність»**. Це Національне положення (стандарт) визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Норми НП(С)БО 2 застосовуються групою юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств (крім групи підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або групи підприємств, у якій материнське (холдингове) підприємство складає фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»** визначає порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **7 «Основні засоби»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та

незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **8 «Нематеріальні активи»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **9 «Запаси»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **10 «Дебіторська заборгованість»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **11 «Зобов'язання»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **12 «Фінансові інвестиції»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **13 «Фінансові інструменти»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **14 «Оренда»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **15 «Дохід»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **16 «Витрати»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **17 «Податок на прибуток»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **18 «Будівельні контракти»** визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **19 «Об'єднання підприємств»** визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об'єднання видів їх діяльності, гудвілу, який виник при придбанні, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств та/або видів їх діяльності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **21 «Вплив змін валютних курсів»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **22 «Вплив інфляції»** визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»** визначає методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **24 «Прибуток на акцію»** визначає методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»** установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок заповнення його статей.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **26 «Виплати працівникам»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **28 «Зменшення корисності активів»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **29 «Фінансова звітність за сегментами»** визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **30 «Біологічні активи»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **31 «Фінансові витрати»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **32 «Інвестиційна нерухомість»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **34 «Платіж на основі акцій»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу та/або коштів (інших активів), а також її розкриття у фінансовій звітності.

3. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та обліку (МСБО) як основа для національних положень

Історично в кожній країні склались власні стандарти обліку та звітності, які відповідали в першу чергу вимогам, що висувалися до звітності її основними користувачами. Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнювали аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, багатонаціональних компаній, глобалізації фінансових ринків. У зв'язку з цим, виникла потреба в гармонізації фінансової звітності компаній різних країн, для забезпечення якої 29 червня 1973 р. було створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee - IASC). Його було засновано на підставі угоди, укладеної між професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Великобританії, Ірландії та США.

З 1983 р. до 2000 р. КМСБО об'єднував всі фахові бухгалтерські організації, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів. За станом на січень 2000 р. до КМСБО входило 143 члени зі 104 країн світу, які представляли понад 2 мільйони бухгалтерів.

У Конституції КМСБО було викладено такі цілі організації:

- формулювати і публікувати в інтересах громадськості стандарти бухгалтерського обліку, що їх потрібно дотримуватися при складанні фінансової звітності, а також сприяти їхньому прийняттю та дотриманню в усьому світі;
- спрямовувати зусилля на поліпшення і гармонізацію регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних з поданням фінансових звітів.

За період своєї діяльності КМСБО видав 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО), (International Accounting Standard – IAS), з яких станом на кінець 2016 року діяло 28. Усі чинні на сьогодні стандарти (за винятком МСБО 37) було переглянуто, що посприяло поліпшенню їх якості.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

Номер стандарту	Назва стандарту	Рік видання переглянутого стандарту	Дата набуття чинності останніх змін і доповнень
1	2	3	4
МСБО 1	Подання фінансових звітів	2007	1.01.2016
МСБО 2	Запаси	2005	1.01.2005
МСБО 7	Звіт про рух грошових коштів.	1992	1.01.2017
МСБО 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	2003	1.01.2005
МСБО 10	Події після звітного періоду	2003	1.01.2005
МСБО 11	Будівельні контракти	1993	1.01.2018 буде замінений МСФЗ 15
МСБО 12	Податки на прибуток	1996	1.01.2017
МСБО 16	Основні засоби	2003	1.01.2016
МСБО 17	Оренда	2003	1.01.2019 буде замінений МСФЗ 16
МСБО 18	Дохід	1993	1.01.2018 буде замінений МСФЗ 15
МСБО 19	Виплати працівникам	2011	1.01.2016
МСБО 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	1983	1.01.2009
МСБО 21	Вплив змін валютних курсів	2003	1.07.2009
МСБО 23	Витрати на позики	2007	1.07.2014
МСБО 24	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	2009	1.07.2014
МСБО 26	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення	1987	1.01.1995
МСБО 27	Окрема фінансова звітність	2011	1.01.2016

МСБО 28	Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства	2011	1.01.2016
МСБО 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	1989	1.01.2009
МСБО 32	Фінансові інструменти: подання	2003	1.01.2014
МСБО 33	Прибуток на акцію	2003	1.01.2009
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність	1998	1.01.2016
МСБО 36	Зменшення корисності активів	2004	1.01.2014
МСБО 37	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	1998	-
МСБО 38	Нематеріальні активи	2004	1.01.2016
МСБО 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	2003	1.01.2018 буде замінений МСФЗ 9
МСБО 40	Інвестиційна нерухомість	2003	1.07.2014
МСБО 41	Сільське господарство	2001	1.01.2016

У травні 2000 р. було прийнято новий статут, згідно з яким Комітет було перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board - IASB). У новому статуті РМСБО викладено такі цілі діяльності:

- розробка в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, що мають обов'язкову силу, відповідно до яких у фінансовій звітності повинна розкриватися якісна, прозора та порівнянна інформація, для того щоб учасники фондових ринків та інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення;

- поширення й забезпечення суворого дотримання цих стандартів;

- забезпечення максимального зближення національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального вирішення питань бухгалтерського обліку та звітності.

Після реорганізації РМСБО перейменувала міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards – IFRS). Водночас міжнародні стандарти, випущені до 2001 року, зберігають свою колишню назву, тобто МСБО. Станом на кінець 2016 р. РМСБО випущено 16 міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Міжнародні стандарти фінансової звітності, у широкому розумінні цього терміну, включають:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards – IFRS);

- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (International Accounting Standards – IAS);
- Тлумачення міжнародних стандартів (Interpretations), розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (IFRIC) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (SIC).

Міжнародні стандарти фінансової звітності

Номер стандарту	Назва стандарту	Рік видання стандарту	Дата набуття чинності стандарту або останніх змін
МСФЗ 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	2008	1.01.2013
МСФЗ 2	Платіж на основі акцій	2004	1.01.2018
МСФЗ 3	Об'єднання бізнесу	2008	1.06.2014
МСФЗ 4	Страхові контракти	2004	1.01.2018
МСФЗ 5	Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність	2004	1.01.2016
МСФЗ 6	Розвідування для оцінки запасів корисних копалин	2004	1.01.2006
МСФЗ 7	Фінансові інструменти: розкриття інформації	2005	1.01.2016
МСФЗ 8	Операційні сегменти	2006	1.01.2014
МСФЗ 9	Фінансові інструменти	2014	1.01.2018
МСФЗ 10	Консолідована фінансова звітність	2011	1.01.2016
МСФЗ 11	Спільна діяльність	2011	1.01.2016
МСФЗ 12	Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання	2011	1.01.2016
МСФЗ 13	Оцінка справедливої вартості	2011	1.01.2014
МСФЗ 14	Відстрочені рахунки тарифного регулювання	2014	1.01.2016
МСФЗ 15	Дохід від контрактів з клієнтами	2014	1.01.2018
МСФЗ 16	Оренда	2016	1.01.2019

Упродовж останніх років знову мали місце неодноразові зміни у Плані рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування, вимогах щодо фінансової звітності тощо. Процес постійного оновлення нормативно-правових актів є наслідком намагання узгодити їх з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності, які теж часто змінюються.