

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ**

ХАРЛАМОВА ОЛЕНА ВІКТОРІВНА



УДК 657.37 (043.3)

**МЕТОДОЛОГІЯ ФОРМУВАННЯ ТА АРХІТЕКТОНІКА
ТРАНСПАРЕНТНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Харків – 2016

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Харківському державному університеті харчування та торгівлі Міністерства освіти і науки України.

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор
Крутова Анжеліка Сергіївна,
Харківський державний університет харчування та торгівлі, завідувач кафедри фінансів.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор,
Євдокимов Віктор Валерійович,
Житомирський державний технологічний університет, виконуючий обов'язки ректора;

доктор економічних наук, доцент
Костюченко Валентина Миколаївна,
Київський національний торговельно-економічний університет, професор кафедри бухгалтерського обліку;

доктор економічних наук, професор,
Ловінська Людмила Геннадіївна,
Науково-дослідний інститут ДНУ «Академія фінансового управління», заступник директора з наукової роботи.

Захист дисертації відбудеться «11» березня 2016 р. о 13⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.088.02 у Харківському державному університеті харчування та торгівлі за адресою: 61051, м. Харків, вул. Клочківська, 333, ауд. 45.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Харківського державного університету харчування та торгівлі за адресою: 61051, м. Харків, вул. Клочківська, 333.

Автореферат розісланий «09» лютого 2016 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради



Л. М. Янчева

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Євроінтеграційний вектор геоекономічного розвитку України актуалізує дослідження процесів імплементації у національне законодавче поле європейських норм, зокрема Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Загальнодержавною програмою адаптації Законодавства України до законодавства Європейського Союзу бухгалтерський облік і фінансова звітність віднесені до пріоритетних сфер. Прийнята Стратегія застосування МСФЗ в Україні створила підґрунтя подальшого реформування системи бухгалтерського обліку та поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та порівнянності показників фінансової звітності підприємств. Гармонізація українського законодавства із законодавством Європейського Союзу щодо вимог до фінансової звітності акціонерних товариств має на меті підвищення транспарентності фінансової звітності, забезпечення її порівнянності зі звітами іноземних компаній, створення достовірної інформаційної бази для прийняття зважених управлінських та інвестиційних рішень, сприяння покращенню інвестиційного клімату, підвищенню довіри інвесторів і залученню іноземних капіталів.

Сьогодні МСФЗ визнано як глобальні стандарти фінансової звітності, оскільки за даними Фонду МСФЗ станом на кінець 2015 року їх застосовують у 140 країнах світу. Таке поширення свідчить про формування нової парадигми фінансової звітності, заснованої на Міжнародних стандартах фінансової звітності. Процес імплементації МСФЗ в Україні, який почався в 1992 році, триває і сьогодні є державним пріоритетом у сфері розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Водночас українські підприємства у запровадженні МСФЗ мають суттєві складнощі, спричинені наявністю інституційних, правових, методологічних, технічних, фінансових і кадрових проблемних аспектів. Відсутність уніфікованих форматів фінансової звітності, не передбачених МСФЗ, ускладнюють процеси її формування та використання для цілей національної статистики й системи оподаткування. Прийняті в Україні підходи до оподаткування прибутку підприємств за даними бухгалтерського обліку висувають додаткові вимоги щодо достовірності фінансової звітності. МСФЗ відрізняються підходом на основі принципів, а не правил, наслідком чого може бути неоднозначне трактування їхніх вимог. Проте національні регуляторні органи не вважають прийнятним тлумачення МСФЗ на рівні нормативно-правових актів, що створює інформаційні прогалини методологічного забезпечення формування фінансової звітності. В Україні оприлюднено виключно МСФЗ, але значна частина матеріалів (основа для прийняття висновків, ілюстративні матеріали, приклади тощо), які є інтелектуальною власністю Ради з МСФЗ, доступні укладачам фінансової звітності за додаткову плату, що створює певні бар'єри для глибокого розуміння і практичного застосування МСФЗ. Наявність неузгоджених положень МСФЗ та національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування, регуляторного нагляду перешкоджає ефективному процесу імплементації МСФЗ в

Україні. Викладене актуалізує наукове обґрунтування та розробку методологічного забезпечення і практичних рекомендацій щодо формування фінансової звітності та підтвердження її достовірності в умовах застосування МСФЗ.

Проблематика методології формування фінансової звітності та імплементації МСФЗ в українську обліково-звітну практику є об'єктом дослідження авторитетних науковців, серед яких найбільш ґрунтовні науково-практичні результати висвітлено в роботах М. І. Бондаря, Г. В. Веріги, С. Ф. Голова, В. В. Євдокимова, І. В. Жолнер, В. М. Жука, Т. О. Каменської, О. О. Канцурова, В. М. Костюченко, Л. Г. Ловінської, В. М. Пархоменка та інших фахівців. Теоретичні, методологічні та організаційні положення формування фінансової звітності за міжнародними стандартами знайшли відображення у працях відомих зарубіжних авторів, серед яких: Г. А. Анісімова, Е. Джофре, С. Ю. Дмитрюк, В. М. Ігумнов, В. В. Качалін, А. І. Милуков, А. С. Рамазанова, О. С. Соколова. Визнаючи теоретичну і практичну цінність отриманих наукових результатів та враховуючи перманентність процесу вдосконалення як українського законодавства, так і МСФЗ, правомірним представляється констатувати, що комплексне обґрунтування методології формування та архітектоніки транспарентної фінансової звітності за МСФЗ потребує подальших ґрунтовних досліджень. Розв'язання зазначеної проблеми вбачається в удосконаленні існуючих та напрацюванні нових теоретико-методологічних, організаційних і прикладних засад формування транспарентної фінансової звітності, побудованої на концепції її архітектоніки, оновленій системі принципів, обґрунтованому професійному судженні, раціональній обліковій політиці. Окреслені напрямки вирішення проблеми комплексного обґрунтування методології формування транспарентної фінансової звітності за МСФЗ обумовили вибір теми, основний зміст, мету, завдання та структуру дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Результати досліджень, що висвітлені в дисертаційній роботі, спрямовані на вирішення стратегічних завдань, визначених Стратегією застосування МСФЗ в Україні, що схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 911-р від 24.10.2007 р. Дисертаційна робота є ініціативною і одночасно складовою частиною науково-дослідних робіт: кафедри фінансів Харківського державного університету харчування та торгівлі в межах госпрозрахункової теми «Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення фінансового планування діяльності підприємства» (номер державної реєстрації 0115U005617) (автором розроблено інтегровану систему аналітичних показників оцінки фінансової стійкості та ліквідності підприємства для підвищення ефективності фінансового планування); кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту Харківського національного університету міського господарства ім. О. М. Бекетова в межах державної бюджетної тематики «Методологія і організація обліку, комплексного економічного аналізу та аудиту діяльності суб'єктів господарювання» (номер державної реєстрації 0108U006673): етап 1 – «Облік, аудит і аналіз економічної інформації: узагальнення досвіду застосування міжнародних стандартів у Європейському Союзі та країнах з перехідною економікою» (автором досліджено узгодження та відмінності обліку запасів в міжнародній та національній практиці);

етап 2 – «Організаційно-правові умови підвищення рівня прозорості фінансової звітності та обґрунтування управлінських рішень суб'єктів господарювання України в умовах застосування міжнародних стандартів» (автором досліджено доцільність і корисність впровадження міжнародних стандартів обліку та звітності для малих і середніх підприємств, розроблено організаційно-методичне забезпечення оглядових аудиторських перевірок); «Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегічного управління фінансово-економічною безпекою суб'єктів господарювання України в умовах глобалізації: теорія, методологія, практика» (номер державної реєстрації 0112U003092): етап 2 – «Стратегічне управління в будівництві та житлово-комунальному господарстві: інтерпретація стратегічної інформації та методології формування сучасних баз стратегічних даних» (автором розроблено пропозиції щодо баз даних як інформаційного фонду внутрішнього аудиту); етап 3 – «Удосконалення інформаційно-аналітичної системи управління фінансово-економічною безпекою суб'єктів господарювання України: планова та контрольна-облікова діяльність» (автором розроблено концептуальні підходи до аудиторського супроводу та підтвердження фінансової звітності при першому застосуванні МСФЗ).

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є виявлення проблемних аспектів формування фінансової звітності за МСФЗ підприємствами України та наукове обґрунтування теоретико-методологічних положень щодо їх вирішення в умовах відсутності уніфікованих підходів до формату фінансової звітності.

Досягнення мети дослідження реалізовано шляхом розв'язання таких завдань:

- дослідити генезис фінансової звітності, концептуальною основою якої є Міжнародні стандарти фінансової звітності, та процес їх імплементації в Україні;
- провести критичний аналіз досвіду формування підприємствами України фінансової звітності, концептуальною основою якої є МСФЗ;
- обґрунтувати інноваційні аспекти сучасної парадигми бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- розширити теоретико-методологічний апарат бухгалтерського обліку через застосування сучасних підходів до архітектури фінансової звітності;
- ідентифікувати та систематизувати потенційні загрози достовірності фінансової звітності, складеної в умовах економічних криз;
- вивчити наукове дискурсивне поле щодо подання та розкриття non-IFRS-інформації та сформулювати концептуальні положення її інтеграції у фінансову звітність;
- провести систематизацію принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності в контексті сучасної теорії бухгалтерського обліку;
- обґрунтувати методологічні засади та розробити практичні рекомендації щодо формування облікової політики підприємств, концептуальною основою фінансової звітності яких є МСФЗ;
- виявити особливості концептуального середовища аудиту фінансової звітності при переході на МСФЗ та розробити модельні аудиторські звіти;

- оцінити вплив трансформаційних коригувань на репрезентативність першої фінансової звітності за МСФЗ;
- удосконалити методологічні засади та методичні підходи до формування фінансової звітності за відсутності її уніфікованого формату;
- поглибити методологічне підґрунтя застосування принципу суттєвості у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності через розроблення алгоритму визначення її рівнів;
- дослідити ризики релевантності фінансової звітності в умовах застосування МСФЗ;
- удосконалити категоріально-термінологічний апарат суджень, оцінок і припущень у фінансовій звітності;
- уніфікувати підходи до розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності в умовах застосування МСФЗ;
- удосконалити організаційне забезпечення підготовчого етапу переходу на формування фінансової звітності за МСФЗ;
- науково обґрунтувати та удосконалити методику трансформації фінансової звітності та розробити практичні рекомендації щодо пооб'єктних трансформаційних коригувань;
- визначити обліково-аналітичний інструментарій трансформації фінансової звітності та удосконалити методичні підходи до його застосування.

Об'єктом дослідження є процес формування фінансової звітності, концептуальною основою якої є МСФЗ.

Предметом дослідження є методологічні засади та інструментарій формування транспарентної фінансової звітності за МСФЗ.

Методи дослідження. Методологічним підґрунтям пізнання об'єкта та предмета дослідження стали діалектичний метод, основні принципи і положення економічної науки щодо системного розв'язання проблем формування транспарентної фінансової звітності з урахуванням практичного досвіду автора. У роботі використано загальнонаукові методи пізнання: синтез і аналіз, дедукцію та індукцію, методи історичного дослідження, спостереження та співставлення, конкретизації та абстрагування, формалізації та ідеалізації.

Для виявлення особливостей МСФЗ як концептуальної основи фінансової звітності використано системний аналіз; для виявлення ступеня конвергенції національних форм фінансової звітності з вимогами МСФЗ – критичний аналіз напрацювань предметної сфери; для проведення аналізу відповідності вимог П(С)БО та МСФЗ до подання та розкриття інформації у фінансовій звітності – порівняльний аналіз; для розробки новаторських підходів до класифікації принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності – метод систематизації; у процесі розробки концепції архітектури транспарентної фінансової звітності – метод моделювання; для здійснення аналізу впливу переходу на МСФЗ на оцінку фінансового стану компаній – фінансовий аналіз; під час аналізу інтегрального показника впливу переходу підприємств хлібопекарської галузі на МСФЗ – економіко-математичні методи; для систематизації суджень, оцінок та припущень у фінансовій звітності, розробки підходів до формування облікової політики за

МСФЗ – контекстний аналіз; для обґрунтування трансформації як способу підготовки першої МСФЗ-звітності – метод алгоритмізації; для виявлення особливостей концептуального середовища аудиту фінансової звітності при переході на МСФЗ – імітаційне ризик-моделювання; при підготовці модельних аудиторських звітів з метою функціональної декомпозиції аудиторських процедур – процесний аналіз.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові документи, що регулюють ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності в Україні, Міжнародні стандарти фінансової звітності, результати новітніх наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних учених з проблем теорії та методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності, матеріали фахових видань та міжнародних науково-практичних конференцій, офіційні видання національних та міжнародних регуляторів, спеціалізовані фахові Інтернет-сайти, оприлюднена фінансова звітність публічних акціонерних товариств, офіційні статистичні дані, а також матеріали власних досліджень.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в науковому обґрунтуванні теоретико-методологічних положень концепції архітекtonіки і формування фінансової звітності та розробці практичних рекомендацій щодо забезпечення її транспарентності, а саме:

Уперше:

розроблено модель розвитку та функціонування обліково-звітної системи, концептуальною основою якої є МСФЗ, де у якості елементів визначено суб'єктне середовище, концепцію архітекtonіки фінансової звітності та оновлені теоретико-методологічні засади її підготовки, що дозволило запропонувати практичний інструментарій подолання проблемних аспектів формування фінансової звітності, зокрема застосування професійного судження, суттєвості, інтеграції non-IFRS-інформації у фінансову звітність та впливу раціональності господарських рішень на її релевантність;

сформульовано постулати транспарентної фінансової звітності, які ґрунтуються на її ключових ознаках (прозорість, відкритість і доступність) та конкретизуючих характеристиках (репрезентативність, релевантність та інклюзивність доступу), що забезпечує функціональність фінансової звітності шляхом підвищення її здатності виконувати функцію інформаційного забезпечення управлінських рішень інвестиційного характеру;

розроблено концепцію архітекtonіки фінансової звітності як систему вихідних теоретико-методологічних положень формування транспарентної фінансової звітності, формалізовано її конститутивні атрибути; запропоновано нове поняття «архітекtonіка фінансової звітності», під якою розуміється поєднання елементів фінансової звітності з метою уникнення інформаційних зміщень і невинуватених акцентів та задоволення симетричних інтересів власників і споживачів капіталу;

теоретично обґрунтовано дефініцію «кризові маркери» як ексцитативні господарські процеси й операції, особливо чутливі до впливу кризових явищ, та виявлено вимоги МСФЗ до їх подання і розкриття у фінансовій звітності, що стало підґрунтям ідентифікації та систематизації специфічних «кризових маркерів», які

дозволяють сфокусувати увагу укладачів, користувачів і аудиторів фінансової звітності на основних застереженнях, викликаних кризовими явищами, позитивний ефект від чого полягає у нівелюванні загроз достовірності та посиленні транспарентності фінансової звітності, зниженні інформаційного ризику її користувачів та створенні надійного інформаційного забезпечення для прийняття обґрунтованих управлінських та інвестиційних рішень;

формалізовано концептуальні положення інтеграції non-IFRS-інформації у фінансову звітність шляхом розробки теоретико-методологічного підґрунтя подання та розкриття у фінансовій звітності інформації, що не регламентується МСФЗ або не вимагається ними для подання та розкриття (non-IFRS-інформація), що включає: узагальнення результатів аналітичних досліджень щодо ролі non-IFRS-інформації у формуванні транспарентної фінансової звітності; розроблену класифікацію non-IFRS-інформації та систематизований перелік типових її видів; запропоновані методологічні підходи до формування, подання і розкриття non-IFRS-інформації, дотримання яких забезпечить зниження загроз транспарентності фінансової звітності.

Удосконалено:

сукупність принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності як ієрархічної системи, у якій принципи бухгалтерського обліку перебувають у підпорядкованому зв'язку з принципами фінансової звітності, що надало можливість ідентифікувати в системі принципів фінансової звітності принципи корисності інформації, професійного судження і перманентності, та дозволило розширити систему принципів бухгалтерського обліку принципами раціонального бізнесу, аналогії і критеріальності, які підпорядковуються принципу професійного судження;

методологічну модель облікової політики підприємств, концептуальною основою фінансової звітності яких є МСФЗ, елементами якої визначено загальні положення, політику звітування та пооб'єктні політики, яка, на відміну від існуючих підходів, базується на концепції архітекtonіки фінансової звітності та класифікації облікових рішень за ознакою альтернативності, що дозволило розробити перелік і опис елементів облікової політики за МСФЗ, практичні рекомендації з раціонального вибору облікових рішень та надає можливість підвищення транспарентності фінансової звітності через посилення її релевантності та репрезентативності;

концептуальні засади аудиту при переході на формування фінансової звітності за МСФЗ, які полягають у застосуванні до трансформованої фінансової звітності концептуальних основ спеціального призначення та дотриманні вимог, враховують основні припущення й невизначеності щодо редакції МСФЗ та облікової політики, притаманні фінансовій звітності в перехідному періоді, що створило методологічне підґрунтя для розробки модельних аудиторських звітів за результатами аудиту фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ;

методологічний інструментарій діагностики впливу трансформаційних коригувань на репрезентативність фінансової звітності за МСФЗ, який на відміну

від традиційних підходів фінансового аналізу, ґрунтується на використанні інтегрального показника впливу переходу на МСФЗ, застосування якого надало можливість синтезувати тенденції розвитку сукупності індикаторів, які характеризують показники фінансового стану підприємств до і після трансформації їх фінансової звітності в МСФЗ-формат, що дозволило вдосконалити підходи до аудиту трансформованої фінансової звітності та знизити ризики репрезентативності фінансової звітності за МСФЗ;

методологічні підходи до формування транспарентної фінансової звітності, які, на відміну від існуючих, враховують концепцію її архітекtonіки, що дозволило обґрунтувати розмежування подання інформації щодо операційних, фінансових та інвестиційних складових елементів у всіх формах фінансової звітності, довести в контексті репрезентативності та релевантності доречність мінімалізму форм фінансової звітності (подання мінімуму суттєвої інформації в самих формах фінансової звітності, а її деталізацію – у Примітках), розробити практичні рекомендації щодо формування фінансової звітності за МСФЗ та запропонувати модельні форми фінансових звітів;

методологічні засади застосування принципу суттєвості у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, які поглиблено обґрунтуванням: віднесення її рівнів до облікових оцінок, а не елементів облікової політики; залежності від монетарності статті; синергетичного ефекту корисності облікової інформації; збалансованості з повнотою розкриття інформації, яка забезпечує належний рівень транспарентності фінансової звітності, – що дозволило окреслити сфери застосування принципу суттєвості, розробити алгоритм визначення її рівня та обґрунтувати вплив на архітекtonіку транспарентної фінансової звітності.

Набуло подальшого розвитку:

система принципів бухгалтерського обліку шляхом обґрунтування доцільності введення до їх складу принципу раціонального бізнесу, згідно з яким прийняті підприємством господарські рішення відповідають раціональній поведінці на ринку як найбільш очікуваній моделі поведінки її учасників, а при розробці облікової політики та виборі альтернативних облікових рішень підприємство виходить з позиції раціонального співвідношення очікуваних вигід і витрат на підготовку фінансової звітності. Урахування принципу раціонального бізнесу дозволяє знизити ризики релевантності фінансової звітності, під якими запропоновано розуміти ризики того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність містить суттєві викривлення через подання нерелевантної інформації внаслідок порушення концептуальних засад її формування, та сприяє підвищенню її транспарентності;

категоріально-термінологічний апарат суджень, оцінок і припущень у фінансовій звітності, який розширено через формалізацію визначення суб'єктів, об'єктів і предмета професійного судження, класифікацію облікових рішень на безальтернативні, альтернативні та самостійні, систематизацію застосовуваних оцінок і припущень при формуванні фінансової звітності, що дозволило розробити алгоритм винесення професійного судження;

модель Приміток до фінансової звітності, яка у контексті концепції архітекtonіки ґрунтується на логічній конструкції «від об'єктивного до суб'єктивного», враховує рівень інформаційного ризику для користувачів і включає: основу підготовки, затвердження та подання фінансової звітності, суттєві положення облікової політики; облікові судження й припущення; застосування нових стандартів; рекласифікації та виправлення помилок у фінансовій звітності, – що забезпечує посилення транспарентності фінансової звітності через підвищення її зіставності та репрезентативності;

понятійно-термінологічний апарат обліку шляхом обґрунтування дефініції «трансформація фінансової звітності», яку запропоновано визначати як комплекс обліково-аналітичних процедур, які здійснюються з метою формування фінансової звітності за МСФЗ і включають коригування, необхідні для деталізації та перегруповування облікових даних, підготовлених за національними стандартами обліку, для цілей формування фінансової звітності, що відповідає вимогам МСФЗ (у частині визнання, оцінки, подання та розкриття інформації), що надало можливість розробити практичні рекомендації щодо інвентаризації, превентивного виправлення помилок та розроблення попередньої облікової політики і дозволило удосконалити організаційне забезпечення підготовчого етапу переходу на формування фінансової звітності за МСФЗ;

методичні положення трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат у частині класифікації рахунків на статичні та динамічні, використання додаткових субрахунків для відображення коригувань у складі нерозподіленого прибутку, розрахунків відкладених податків, логічної послідовності трансформації форм фінансової звітності, яка відповідає концепції її архітекtonіки, формату першої фінансової звітності за МСФЗ, пооб'єктних трансформаційних коригувань, – що в сукупності надало можливість розробити алгоритм трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат;

обліково-аналітичний інструментарій трансформації фінансової звітності, який включає робочий план рахунків та рекомендації щодо його застосування, розроблені трансформаційні таблиці, відомості аналізу рахунків, трансформаційних коригувань, узгодження прибутків і збитків, власного капіталу, використання яких сприяє підвищенню якості трансформованої фінансової звітності та скороченню термінів її формування за рахунок використання уніфікованих форм робочих документів з трансформації.

Практичне значення одержаних результатів. Практична спрямованість отриманих теоретичних і методологічних розробок підтверджується:

на загальнодержавному рівні – пропозиції щодо особливостей формату та змісту аудиторського висновку за результатами аудиту фінансової звітності при переході на МСФЗ (Аудиторська палата України – лист № 9 від 15.10.2013 р.); рекомендації щодо застосування МСФЗ для цілей ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності недержавними пенсійними фондами (НПФ), результати порівняльного аналізу вимог українського законодавства і нормативно-правової бази та МСФЗ щодо обліку, звітності та розкриття інформації НПФами та визначення відмінностей при застосуванні вказаних вимог для цілей складання

фінансової звітності НПФ, методичні рекомендації щодо пробних трансформацій зразків фінансової звітності НПФ, складеної відповідно до П(С)БО, у фінансову звітність за МСФЗ (Аудиторська фірма «ДеВізу» – довідка № 148 від 14.08.2015 р.); рекомендації щодо вибору облікових політик, визнання та оцінки елементів фінансової звітності, вимог до фінансової звітності, приміток до фінансової звітності (Національна комісія, що здійснює регулювання у сфері ринків фінансових послуг – лист № 4092/14-12 від 08.05.2015 р.); методичні рекомендації щодо формування та наповнення Приміток до фінансової звітності, складеної у відповідності до вимог МСФЗ (Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку – лист № 08/04/26590/нк від 17.12.2013 р.); методологічні підходи до архітекtonіки фінансової звітності, складеної відповідно до вимог МСФЗ, та її трансформації (Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України – лист № 46 від 25.08.2015 р.);

на рівні суб'єктів господарювання – методика підготовчого етапу трансформації національної фінансової звітності в МСФЗ-звітність з узагальненням облікової інформації в сукупності робочих документів (ПАТ «Важпромелектропроект» – довідка № Х9/13-15 від 25.03.2015 р.); рекомендації щодо розробки облікової політики в частині визнання, оцінки, обліку та подання у фінансовій звітності товарних запасів і транспортно-заготовельних витрат з питань, що не врегульовані П(С)БО (Оптове торговельне підприємство ДП «Спринтер» – довідка № 224 від 12.08.2015 р.);

на рівні навчальних закладів – рекомендації щодо формування фінансової звітності на основі концепції її архітекtonіки, модельних форм фінансової звітності за МСФЗ і новаторської моделі формування Приміток до фінансової звітності використані в роботі методологічного центру Інституту Сертифікованих Фінансових Менеджерів при розробці навчально-методичних матеріалів та екзаменаційних модулів за програмою підготовки «ICFM-DipIAS – міжнародний диплом за програмою «МСФЗ та фінансовий облік» (Інститут Сертифікованих Фінансових Менеджерів – довідка №17 від 21.01.2015 р.);

в організації навчального процесу – Харківського державного університету харчування та торгівлі під час підготовки методичного забезпечення та викладання дисциплін «Звітність підприємств», «Організація і методика аудиту» та «Фінансовий менеджмент» (акт впровадження від 15.09.2015 р.); Харківського національного університету міського господарства імені О. М. Бекетова під час підготовки методичного забезпечення та викладання дисциплін «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами», «Консолідація фінансової звітності» та «Міжнародні стандарти обліку І» (акт впровадження № 2787 від 07.09.2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійного наукового дослідження. Наукові розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано тільки ті положення та пропозиції, що становлять індивідуальний внесок автора.

Апробація результатів дисертації. Результати досліджень пройшли апробацію у доповідях і виступах здобувача на 21-й вітчизняній та міжнародній науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [29-49].

Публікації. За результатами наукових досліджень автором опубліковано 51 наукову працю, які повною мірою відображають основні положення дисертації. Серед них одноосібна монографія (обсягом 21,7 друк. арк.); дві колективні монографії (загальним обсягом 52,4 друк. арк., у тому числі належить автору 1,5 друк. арк.); два навчальних посібника з грифом МОН України (загальним обсягом 53,8 друк. арк., у тому числі належить автору 20,5 друк. арк.); 25 статей у фахових наукових виданнях загальним обсягом 14,6 друк. арк., з них 11 – у виданнях, внесених до наукометричних баз даних, 4 – у зарубіжних виданнях; 21 теза на науково-практичних конференціях та форумах загальним обсягом 4,9 друк. арк. Загальний обсяг усіх публікацій – 147,4 друк. арк., з яких особисто здобувачеві належить 63,2 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається зі вступу, п'яти розділів та висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 399 сторінок друкованого тексту, у тому числі 6 таблиць і 26 рисунків на 33 сторінках. Список використаних джерел містить 475 найменувань на 61 сторінці. Дисертація містить 18 додатків на 55 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, зв'язок дисертації з науковими програмами, планами, тематикою наукових досліджень, сформульовано мету, завдання, об'єкт, предмет, методи дослідження, висвітлено наукову новизну та практичну значущість отриманих наукових результатів, наведено відомості щодо їх апробації.

У розділі 1 «**Генезис транспарентної фінансової звітності в умовах застосування МСФЗ**» проведено аналіз світового досвіду впровадження МСФЗ та їх імплементації в Україні, визначено рівень відповідності НП(С)БО 1 вимогам МСФЗ, доведено доцільність застосування категорії транспарентності стосовно фінансової звітності та сформульовано її постулати.

Проведений аналіз світового досвіду впровадження МСФЗ та альтернативних варіантів уніфікації обліково-звітних національних систем (гармонізація, стандартизація та конвергенція) дозволив дійти висновку про існування стійкої тенденції поширення МСФЗ як концептуальної основи фінансової звітності та підтвердив формування нової парадигми фінансової звітності, стрижнем якої стають МСФЗ, імплементуючись в обліково-звітні системи все більшого кола країн. Під обліково-звітною системою запропоновано розуміти систему бухгалтерського обліку і фінансової звітності, яка включає нормативно-правове регулювання, застосовувані чинні стандарти обліку та фінансової звітності, облікові традиції, інструментарій тощо.

В процесі дослідження питання про перспективи імплементації МСФЗ в Україні встановлено, що перешкодами на її шляху в національну обліково-звітну

систему, крім найчастіше згадуваних технічних, організаційних та кадрових проблем, є вкрай важкі процеси переорієнтації «філософії» бухгалтерського обліку і фінансової звітності з чистого документалізму на економічно-раціональні засади, зміни усталеної національної ментальності укладачів і користувачів фінансової звітності, якій притаманна зарегульованість процесів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, у напрямку її фокусування на ролі професійного судження, зміщення акцентів у фінансовій звітності з ретроспективно-фактографічного до перспективно-прогнозного тощо. Визнаючи імплементацію МСФЗ в Україні державним пріоритетом, запропоновано модель розвитку та функціонування обліково-звітної системи, концептуальною основою якої є МСФЗ, що включає суб'єктне середовище, концепцію архітектури транспарентної фінансової звітності та оновлені методологічні засади її формування (рис. 1).

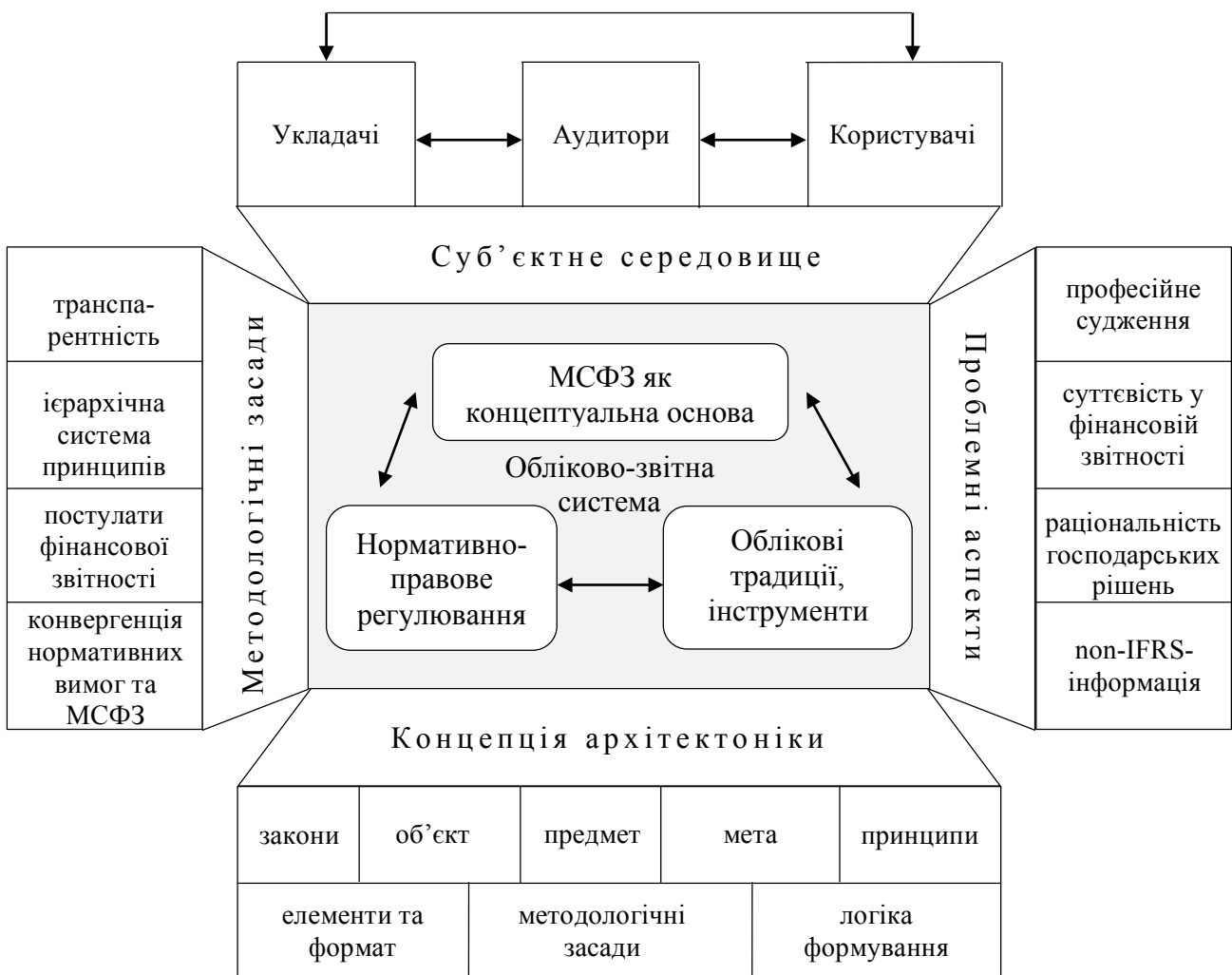


Рис. 1. Модель розвитку та функціонування обліково-звітної системи, концептуальною основою якої є МСФЗ

Доведено, що функціональність фінансової звітності забезпечується через її транспарентність, що дозволяє фінансовій звітності виконувати свою основну функцію інформаційного забезпечення управлінських рішень інвестиційного

характеру. Транспарентність визнано обов'язковим атрибутом фінансової звітності. Під транспарентністю фінансової звітності запропоновано розуміти її якісну характеристику, яка забезпечується прозорістю, відкритістю та доступністю, і конкретизується через підвищення репрезентативності, релевантності поданої і розкритої інформації та інклюзивності доступу до неї, що в сукупності забезпечує функціональність фінансової звітності.

Обґрунтовано дуалістичний характер транспарентності фінансової звітності та її зв'язок з рівнем корпоративного управління, якістю обліково-звітних процесів, механізмами інвестування (залучення капіталу) та оприлюднення, компетентністю професійного судження, комерційною таємницею, що дозволило розробити системно-функціональну модель транспарентності фінансової звітності (рис. 2), яка стала підґрунтям формалізації її постулатів (табл. 1).

У розділі 2 «**Теоретико-методологічні засади формування транспарентної фінансової звітності**» обґрунтовано ієрархічний підхід до побудови системи принципів бухгалтерського обліку, удосконалено методичні аспекти застосування принципу суттєвості у фінансовій звітності, формалізовано категоріально-термінологічний апарат суджень, оцінок і припущень та розроблено концептуальні положення інтеграції non-IFRS-інформації у фінансову звітність.

Під принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності запропоновано розуміти ієрархічну сукупність пов'язаних підпорядкованим зв'язком безумовних обмежень, які накладаються на масиви обліково-звітної інформації і створюють обов'язкові для дотримання орієнтири при визнанні, оцінці, поданні та розкритті інформації у фінансовій звітності. Доведено, що принцип відрізняється від конкретної вимоги стандарту тим, що остання застосовується до окремої події, операції або об'єкта обліку, а принцип застосовується до всього масиву обліково-звітної інформації.

Дослідження наукового дискурсивного поля щодо ідентифікації та інтерпретації принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та їх порівняння з принципами, задекларованими в МСФЗ та українській обліково-звітній системі, дозволило запропонувати ієрархічну систему принципів фінансової звітності та бухгалтерського обліку, де у складі принципів фінансової звітності виокремлено принципи корисності інформації, професійного судження та перманентності.

Серед принципів бухгалтерського обліку, окрім традиційних, уперше ідентифіковано підпорядковані принципу професійного судження принципи раціонального бізнесу, критеріальності та аналогії. Принцип раціонального бізнесу як принцип бухгалтерського обліку означає, що прийняті підприємством господарські рішення відповідають раціональній поведінці на ринку як найбільш очікуваній моделі поведінки його учасників, а при розробці облікової політики та виборі альтернативних і самостійних облікових рішень підприємство виходить з позиції раціонального співвідношення очікуваних вигід і витрат на підготовку фінансової звітності.

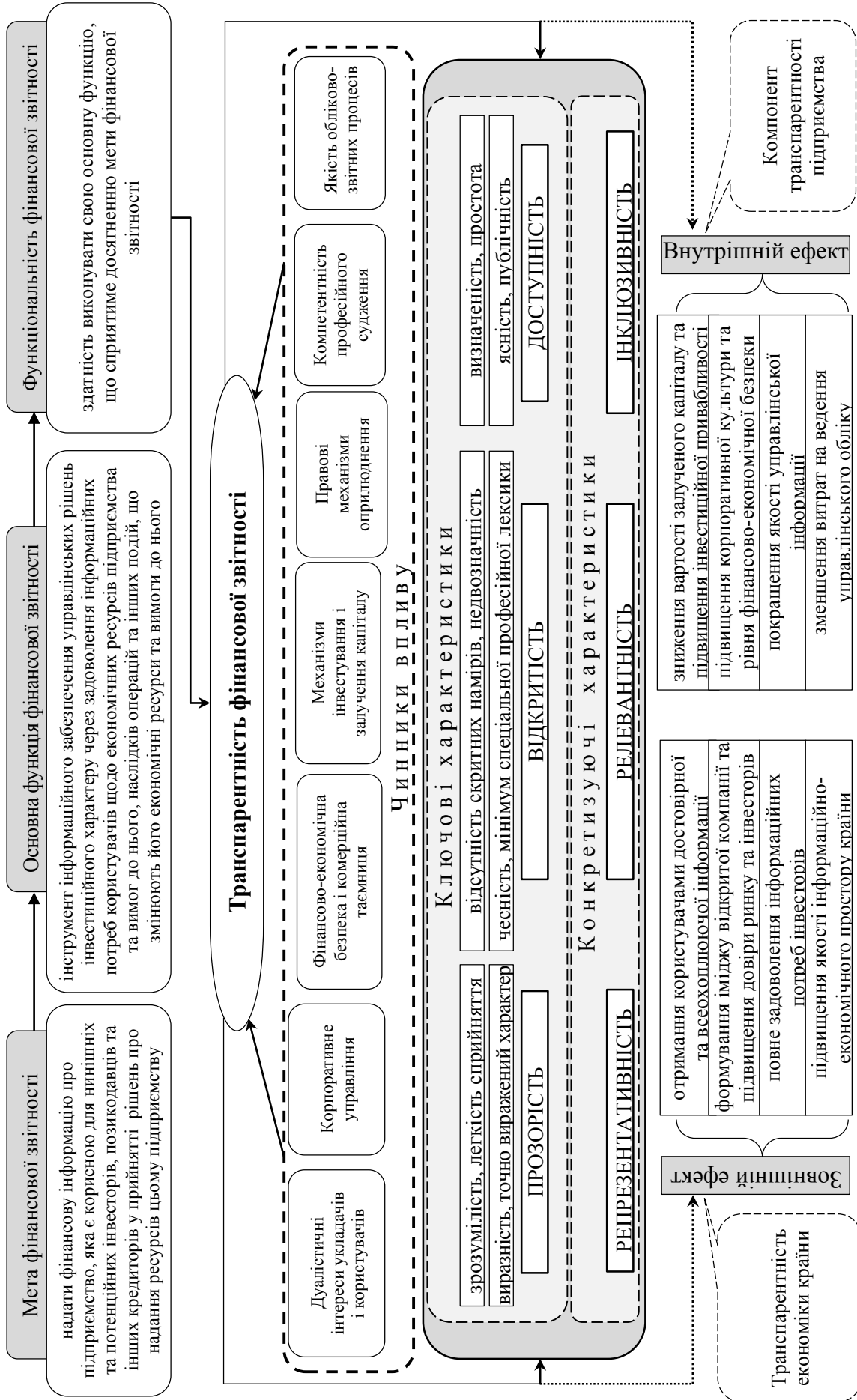


Рис. 2. Системно-функціональна модель транспарентності фінансової звітності

Постулати транспарентної фінансової звітності

Групи	Постулат	Трактування постулату
Філософські	Діалектичного зв'язку	Транспарентна фінансова звітність є одним зі складових компонентів транспарентності (операційної, соціальної, екологічної, корпоративної тощо) підприємства, на чому в сукупності ґрунтується транспарентність економіки країни в цілому
	Єдності і боротьби протилежностей	Досягнення транспарентності фінансової звітності – це процес єдності і боротьби протилежностей: збільшення корисних розкриттів і поданої інформації на тлі зниження витрат на підготовку фінансової звітності
Методологічні	Якісних характеристик	Рівень транспарентності фінансової звітності, яка досягається прозорістю, відкритістю та доступністю і конкретизується через підвищення репрезентативності, релевантності поданої і розкритої інформації та інклюзивності доступу до неї, визначає ступінь функціональності фінансової звітності
	Свободи від податкових, регулятивних і пруденційних норм	Фінансова звітність буде транспарентною тільки у разі, якщо вона буде вільна від диктатури податкових, регулятивних і пруденційних норм
	Недопущення формалізму	Формалізм практичного застосування концептуальної основи фінансової звітності, тобто дотримання зовнішньої форми на шкоду суті, та маніпулювання фінансовою звітністю створює загрози її транспарентності
Організаційні	Взаємодії власників і споживачів капіталу	Фінансова звітність матиме високий рівень транспарентності лише за умови існування взаємозацікавленості власників і споживачів капіталу у цій фінансовій звітності
	Пріоритетних користувачів	Фінансова звітність є транспарентною, якщо вона підготовлена з урахуванням пріоритетності інтересів саме зовнішніх, обмежених у правах доступу до інформації, користувачів
	Ставлення власників	Транспарентність фінансової звітності залежить не стільки від облікових фахівців, які є безпосередніми її укладачами, скільки від ставлення власників і топ-менеджменту до цієї фінансової звітності
	Стимулу (мотиватора)	Швидкість досягнення транспарентності фінансової звітності прямо пропорційна силі стимулу (мотиватора) залучення капіталу
	Підтвердження та оприлюднення	Фінансова звітність має бути підтверджена та оприлюднена для забезпечення її транспарентності

Принцип критеріальності передбачає визнання об'єктів бухгалтерського обліку та елементів фінансової звітності лише за умови відповідності встановленим Концептуальною основою фінансової звітності та МСФЗ критеріям визнання. Принцип аналогії передбачає, що в умовах відсутності конкретних вимог до визнання, оцінки, подання та розкриття у фінансовій звітності об'єкта бухгалтерського обліку вимагається застосовувати максимально наближені існуючі вимоги, що висуваються до схожих об'єктів.

Існуючий розрив між науковими, методологічними та практичними напрацюваннями щодо застосування принципу суттєвості та використанням його безпосередньо при формуванні фінансової звітності дозволив виявити у цьому резерв підвищення транспарентності фінансової звітності в умовах застосування МСФЗ. Відсутність усталеної методики визначення рівнів суттєвості, з одного боку, сприяє прийнятності принципу суттєвості в конкретних умовах, з іншого боку – знижує порівнянність фінансової звітності. З метою наукового обґрунтування застосування принципу суттєвості виявлено підґрунтя та сфери його використання, розроблено алгоритм винесення професійного судження щодо визначення рівня суттєвості, узагальнено методологічні підходи до застосування принципу суттєвості у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Категоріально-термінологічний апарат суджень, оцінок і припущень у фінансовій звітності вдосконалено шляхом формалізації суб'єктів, об'єктів і предмета професійного судження, розробки алгоритму його застосування. Суб'єктами професійного судження запропоновано вважати коло посадових осіб, які, відповідно до внутрішніх регламентів, отримали право на винесення професійного судження. Об'єктом професійного судження визнано судження, яке поділяється на припущення (щодо якісних аспектів підготовки фінансової звітності) та оцінки (щодо кількісних аспектів підготовки фінансової звітності). Під предметом професійного судження запропоновано розуміти облікові рішення, що приймаються при винесенні професійного судження і використовуються для формування фінансової звітності. Запропонований алгоритм застосування професійного судження включає ідентифікацію проблеми, що потребує винесення професійного судження, аналіз кращої практики стосовно проблеми, збір необхідної інформації, формування професійного судження, його затвердження (узгодження) та застосування.

З метою зниження загроз транспарентності фінансової звітності у термінологічний апарат теорії бухгалтерського обліку запроваджено поняття «non-IFRS-інформація», під яким пропонується розуміти інформацію, що не регламентується МСФЗ або не вимагається для подання та розкриття ними. Доведено, що застосування non-IFRS-інформації у фінансовій звітності ускладнює її сприйняття користувачами, збільшує витрати як на підготовку фінансової звітності, так і на її аудиторське підтвердження, знижує якість фінансової звітності внаслідок погіршення її порівнянності. Найбільш поширеними видами non-IFRS-інформації, що подається і розкривається у фінансовій звітності, виявлено: проміжні підсумки, додаткові статті, графи та

форми звітності, коригування у фінансовій звітності, фінансові коефіцієнти та інформацію про несистематичні події й операції тощо.

Розроблений методологічний підхід до інтеграції non-IFRS-інформації у фінансову звітність за МСФЗ ґрунтується на: ідентифікації non-IFRS-інформації; обґрунтуванні доцільності й доречності подання та розкриття non-IFRS-інформації; збалансованості подання порівняльної інформації за МСФЗ; розкритті алгоритмів розрахунків non-IFRS-інформації або показників, що базуються на такій інформації; принципах нейтральності та послідовності подання і розкриття non-IFRS-інформації; дотриманні обраної облікової політики щодо подання і розкриття non-IFRS-інформації незалежно від комунікаційних каналів її передачі. Доведено недоцільність подання non-IFRS-інформації у формах фінансової звітності (а як виняток – можливість розкриття її у Примітках до фінансової звітності за МСФЗ) та необхідність розкриття алгоритму розрахунку non-IFRS-показників фінансової звітності, їх відмінностей від показників, що вимагалися б МСФЗ, якими б вони були, якби розраховувалися згідно з даними обліку за МСФЗ. Аргументовано необхідність розкриття порівняльної non-IFRS-інформації. Перелік, обсяг, масштаб і глибину подання і розкриття non-IFRS-інформації віднесено до елементів облікової політики. Обґрунтовано, що у разі винесення професійного судження управлінського персоналу щодо подання у фінансовій звітності non-IFRS-інформації, її підтвердження аудитором є обов'язковою умовою підтвердження фінансової звітності в цілому.

У розділі 3 **«Концепція архітекtonіки транспарентної фінансової звітності»** розроблено концепцію архітекtonіки фінансової звітності, формалізовано її конститутивні атрибути, запропоновано нове поняття «архітекtonіка фінансової звітності», визначено методологічні підходи до формування транспарентної фінансової звітності та розроблено модельні форми фінансової звітності за МСФЗ і Приміток до неї.

Конструктивним підґрунтям формування фінансової звітності є розуміння того, що вона є системним елементом підприємств як бізнес-одиниць, які в сукупності органічно взаємодіють із зовнішнім середовищем, включені одночасно у безліч бізнес-схем і господарських процесів, що в цілому обумовлює певний макроекономічний ефект. Міжнародні стандарти фінансової звітності, незважаючи на існуючу в деяких питаннях варіативність, не можуть бути всеохоплюючими та містити відповіді на всі питання укладачів фінансової звітності. Саме це посилює необхідність удосконалення методологічних засад формування фінансової звітності за МСФЗ шляхом розроблення концепції її архітекtonіки.

Архітекtonіку фінансової звітності визначено як поєднання її елементів з метою уникнення інформаційних зміщень і невиправданих акцентів та задоволення симетричних інтересів власників і споживачів капіталу. Формалізація конститутивних атрибутів концепції архітекtonіки фінансової звітності (рис. 3) дозволила подати її як систему вихідних теоретико-методологічних положень структуризації транспарентної фінансової звітності.

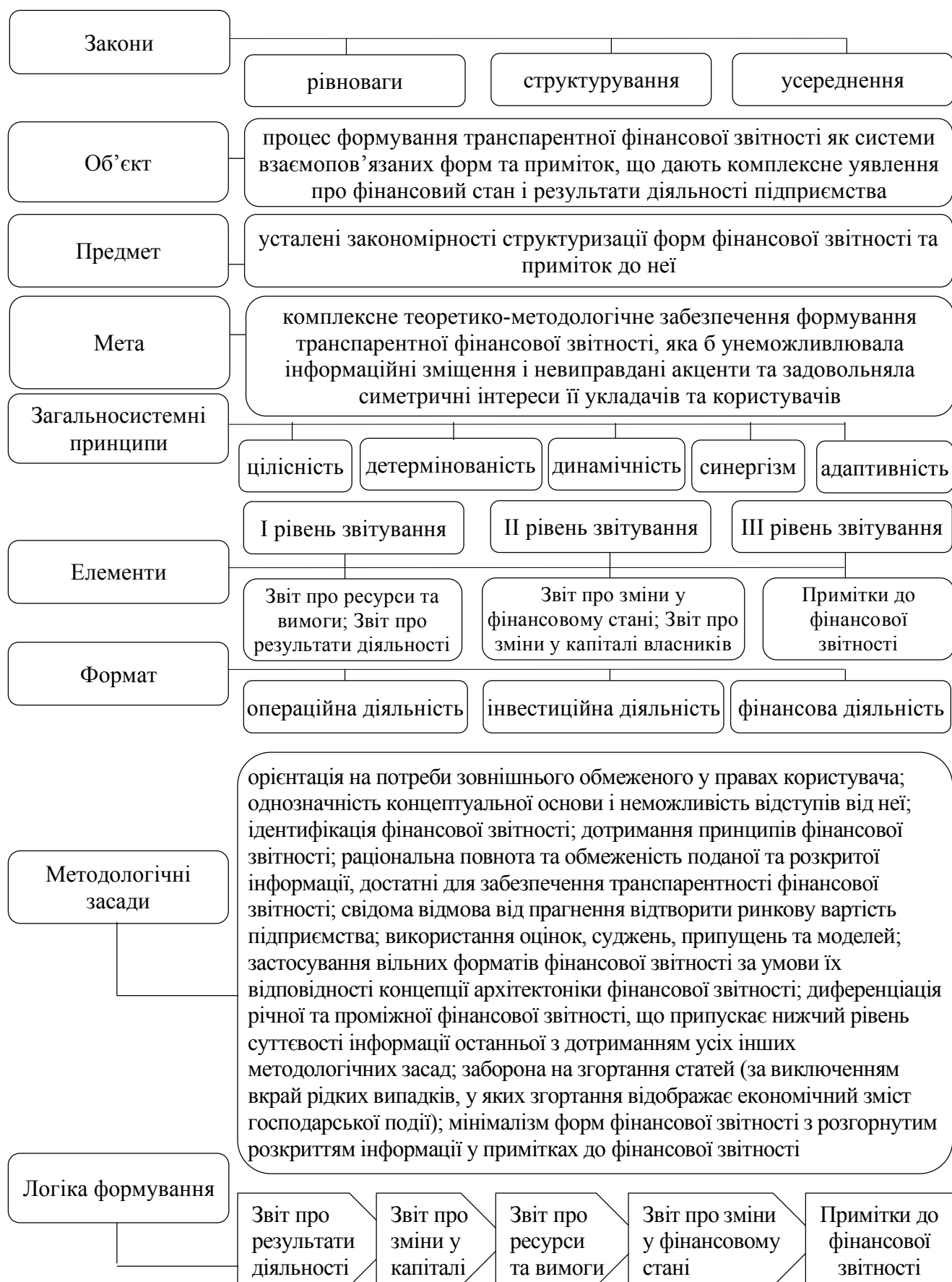


Рис. 3. Концепція архітектури прозорої фінансової звітності

Закони архітекτονіки (рівноваги, усереднення і структурування) адаптовано для цілей фінансової звітності. Об'єктом концепції архітекτονіки транспарентної фінансової звітності визначено процес формування транспарентної фінансової звітності як системи взаємопов'язаних форм і Приміток, що дають комплексне уявлення про фінансовий стан і результати діяльності підприємства, а її предметом – усталені закономірності структуризації форм фінансової звітності та Приміток до неї. Метою концепції архітекτονіки фінансової звітності є комплексне теоретико-методологічне забезпечення формування транспарентної фінансової звітності, яка б унеможливила інформаційні зміщення і невиправдані акценти та задовольняла симетричні інтереси її укладачів та користувачів. Загальносистемними принципами архітекτονіки транспарентної фінансової звітності запропоновано вважати цілісність, детермінованість, динамічність, синергізм та адаптивність. У концепції архітекτονіки фінансової звітності використано ієрархічний підхід і запропоновано виділяти три рівні звітування: перший – подання «первинних» елементів фінансової звітності (активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати) у фінансових звітах про ресурси підприємства, вимоги до нього та результати його діяльності; другий – подання «похідних» елементів фінансової звітності (грошові потоки, елементи капіталу) у фінансових звітах про зміни у фінансовому стані підприємства та капіталі його власників; третій – розкриття інформації, поданої на першому і другому рівнях звітування, що традиційно реалізується через примітки до фінансових звітів. Доведено, що фінансові звіти мають забезпечувати узгодженість подання інформації за видами діяльності, тобто операційної, фінансової та інвестиційної.

До методологічних засад концепції архітекτονіки транспарентної фінансової звітності віднесено орієнтацію на потреби зовнішнього обмеженого у правах користувача, однозначність концептуальної основи і неможливість відступів від неї, дотримання принципів фінансової звітності, раціональну повноту та обмеженість поданої і розкритої інформації, свідому відмову від прагнення відтворити ринкову вартість підприємства, використання суджень і моделей, застосування вільних форматів за умов їх відповідності концепції архітекτονіки та мінімалізм форм фінансової звітності з розгорнутим розкриттям інформації у примітках до фінансової звітності.

На основі концепції архітекτονіки транспарентної фінансової звітності з урахуванням її конститутивних атрибутів і методологічних засад розроблено алгоритми формування та модельні форми фінансової звітності, зокрема Звіту про фінансовий стан, Звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, Звіту про зміни у капіталі та Звіту про рух грошових коштів. Обґрунтовано, що архітектоніка Приміток до фінансової звітності має враховувати рівень інформаційного ризику для користувачів та будуватися на логічній конструкції «від об'єктивного до суб'єктивного», сутність якої полягає в тому, що Примітки до фінансової звітності рекомендовано починати з розкриття найбільш об'єктивної інформації та завершувати їх найбільш суб'єктивною інформацією.

Дослідження підходів до формування облікової політики в умовах застосування МСФЗ та зміщення акцентів з жорсткої регламентації

бухгалтерського обліку за П(С)БО у бік надання вибору підприємствам найбільш доречних і прийнятних підходів до визнання, оцінки, подання та розкриття інформації у фінансовій звітності дозволило запропонувати методологічну модель облікової політики підприємств, концептуальною основою фінансової звітності яких є МСФЗ, що базується на концепції архітектури фінансової звітності та класифікації облікових рішень за ознакою альтернативності. Безальтернативними обліковими рішеннями визначені рішення, прийняття яких чітко обмежене вимогами МСФЗ і які мають тільки один єдиний сценарій застосування; альтернативними – рішення, які за МСФЗ можуть бути прийняті за двома або більше сценаріями, що безпосередньо передбачені МСФЗ; самостійними – рішення, що чітко не вимагаються МСФЗ і можуть бути прийняті за будь-яким сценарієм, якщо такий сценарій не протирічить Концептуальній основі фінансової звітності. Запропонована методологічна модель облікової політики підприємств дозволила розробити перелік і опис її елементів за МСФЗ.

Розроблені практичні рекомендації щодо: раціонального вибору альтернативних і самостійних облікових рішень для вступної частини облікової політики; порядку затвердження фінансової звітності до випуску; тривалості операційного циклу; вибору ставки дисконтування, резервів на знецінення запасів, банківських овердрафтів, резервів сумнівних боргів з використанням комбінованого методу; розрахунку середньозваженого валютного курсу; відображення у фінансовій звітності курсових різниць, – мають прикладне значення і сприятимуть підвищенню релевантності фінансової звітності.

У розділі 4 «**Трансформація фінансової звітності в МСФЗ-формат**» досліджено організаційну сутність підготовчого етапу переходу на формування фінансової звітності за МСФЗ, розроблено алгоритм формування першої фінансової звітності за МСФЗ, удосконалено обліково-аналітичний інструментарій трансформації та поглиблено її методичні засади.

Для проведення порівняльного аналізу можливих варіантів організації переходу на формування фінансової звітності за МСФЗ – інсорсингу, аутсорсингу або косорсингу – було розроблено методику їх бальної оцінки, в основу якої покладено такі критерії: обґрунтованість професійного судження; вартість робіт зовнішніх виконавців; доступ до передового досвіду формування фінансової звітності за МСФЗ та його використання у майбутньому; повнота документального забезпечення; можливість отримання консультацій, формування нових знань персоналом підприємства; оперативність реагування на проблеми / завдання, що виникають; оперативність вирішення проблем / завдань, що виникають; швидкість процесу трансформації; якість виконаних робіт / завдань; можливість залучення додаткових ресурсів; ступінь відповідальності за результат діяльності; ступінь усвідомлення суті виконуваних робіт; розголошення конфіденційності інформації; підхід до виконання робіт у відповідності з розумінням стратегії і тактики розвитку підприємства; якість фінансової звітності за МСФЗ. Результати проведеного аналізу свідчать, що інсорсинг є явним «лідером» з оперативності прийняття рішень і гнучкості процесу трансформації, відповідальності працівників та збереження конфіденційної інформації, натомість аутсорсинг супроводжується суттєвими

інформаційними ризиками. Зазначене дозволило зробити висновок, що косорсинг, тобто сумісна робота як внутрішнього персоналу підприємства, так і залучених фахівців, є найоптимальнішим варіантом організації переходу на формування фінансової звітності за МСФЗ.

У процесі переходу на формування фінансової звітності за МСФЗ запропоновано виділяти три періоди – підготовчий, перехідний та перший звітний. Удосконалено організаційне забезпечення підготовчого періоду шляхом розроблення практичних рекомендацій щодо: створення, складу та повноважень трансформаційних комісій; інвентаризації та документального її супроводження; превентивного виправлення помилок; розробки обліково-аналітичної бази, зокрема в частині вибору та апробації попередніх облікових політик, плану рахунків тощо. Розроблено алгоритм формування першої фінансової звітності за МСФЗ шляхом трансформації. Доведено, що фактично трансформації підлягають Звіт про фінансовий стан і Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, а інші форми фінансової звітності, а саме: Звіт про зміни у капіталі та Звіт про грошові потоки, – підлягають опосередкованій трансформації як похідні форми фінансової звітності, що належать до другого рівня звітування згідно з концепцією архітектури транспарентної фінансової звітності.

Трансформацію визначено як комплекс обліково-аналітичних процедур, які включають коригування, необхідні для деталізації та перегрупування облікових даних, підготовлених за національними стандартами обліку, з метою формування фінансової звітності, що відповідає вимогам МСФЗ (у частині визнання, оцінки, подання та розкриття інформації). Доведено, що трансформація, як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ, може застосовуватися тільки на дві річні звітні дати: дату переходу та дату закінчення звітного періоду, що передуює першому звітному періоду за МСФЗ, а також на три проміжні (квартальні) дати у межах зазначених дат. Аргументовано, що після застосування трансформації, як тимчасової необхідної процедури переходу на формування фінансової звітності за МСФЗ, підприємства мають перейти на повноцінний облік і формування фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ.

Доведено, що трансформація фінансової звітності може здійснюватися для різних цілей і мати різну «глибину», що впливає на обсяг необхідних процедур, супроводжувальних розрахунків, кількість оформлюваних документів тощо. Практичний досвід щодо здійснення трансформації свідчить, що її доречно класифікувати на два види: трансформація на рівні фінансової звітності і трансформація на рівні первинних документів і реєстрів обліку із формуванням фінансової звітності. У свою чергу види трансформації поділяються на підвиди залежно від необхідності здійснення перерахунків: з функціональної валюти у валюту подання фінансової звітності, якщо остання є іноземною; на вплив гіперінфляції; на вплив курсових різниць та гіперінфляції одночасно.

Запропоновано удосконалений інструментарій трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат, який включає: трансформаційні таблиці, правила відображення трансформаційних коригувань, робочі документи з аналізу рахунків, робочий план рахунків, відомість трансформаційних коригувань, таблиці звірок і

узгоджень. Використання розробленого обліково-аналітичного інструментарію трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат сприятиме підвищенню надійності й достовірності трансформованої фінансової звітності та скороченню термінів підготовки першої фінансової звітності за МСФЗ.

За результатами порівняльного контекстно-змістовного аналізу положень П(С)БО та МСФЗ виявлено розбіжності, які потребують усунення при трансформації фінансової звітності через трансформаційні коригування. Виявлені розбіжності дозволили ідентифікувати ключові проблемні аспекти, які виникають при трансформації обліково-звітної інформації щодо активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат. Розроблені практичні рекомендації щодо пооб'єктної трансформації обліково-звітної інформації стосовно елементів фінансової звітності сприятимуть скороченню періоду підготовки фінансової звітності за МСФЗ і витрат на трансформацію, а також дозволять укладачам фінансової звітності формувати достовірну фінансову звітність за МСФЗ.

У розділі 5 «**Аудит фінансової звітності за МСФЗ в контексті забезпечення її транспарентності**» подано наукове обґрунтування концептуального середовища аудиту фінансової звітності при переході на МСФЗ, поглиблено методологічні засади діагностики впливу трансформаційних коригувань на її репрезентативність, доведено вплив дотримання принципу раціонального бізнесу на релевантність фінансової звітності, виявлено застереження в аудиті фінансової звітності за МСФЗ, складеної в умовах економічних криз.

Впровадження МСФЗ викликає певні труднощі щодо аудиторського підтвердження фінансової звітності, її компонентів, облікових політик тощо. Дослідження концептуального середовища аудиту фінансової звітності при переході на формування фінансової звітності за МСФЗ дозволило науково обґрунтувати методологічні рекомендації щодо формування аудиторських звітів за результатами аудиту фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ. Методологічні рекомендації побудовано на сценарному підході, що охоплює спектр найбільш затребуваних запитів підприємств, а саме – аудит попереднього вхідного балансу та повного пакета річної фінансової звітності, яка передує першій фінансовій звітності за МСФЗ. Доведено, що до всіх періодів і дат, які передують першій фінансовій звітності за МСФЗ, застосовується концептуальна основа фінансової звітності спеціального призначення та дотримання вимог, а для першої фінансової звітності за МСФЗ – концептуальна основа фінансової звітності загального призначення та достовірного подання. Виявлено основні припущення при аудиті фінансової звітності за всі періоди і дати, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ, які полягають у невизначеності застосовуваної редакції МСФЗ та облікової політики на першу звітну дату за МСФЗ. Розроблено переліки контрольних питань аудиту фінансової звітності за всі періоди і дати, які передують першій фінансовій звітності за МСФЗ, та модельні аудиторські звіти за результатами аудиту фінансової звітності на дату переходу (вхідний Звіт про фінансовий стан) і за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Поглиблений аналіз трансформованої фінансової звітності 30-ти публічних акціонерних товариств хлібопекарської галузі України, складеної на дату переходу на МСФЗ (01.01.2012 р.), дозволив виявити сукупні зміни в активах, зобов'язаннях і капіталі, обумовлені трансформаційними коригуваннями (табл. 2).

Таблиця 2

Основні складові вхідного Звіту про фінансовий стан підприємств хлібопекарської галузі України при переході на МСФЗ та їх динаміка

Показники вхідного Звіту про фінансовий стан	Зведені дані трансформованої звітності на 01.01.2012 р., тис. грн.		Абсолютний вплив змін, тис. грн.	Відносний вплив змін, %
	до переходу на МСФЗ	після переходу на МСФЗ		
Валюта балансу	2144313	2142704	-1609	-0,08
Власний капітал	743137	749982	6845	0,92
Нерозподілений прибуток	-107194	114428	221622	-
Необоротні активи	1147448	1147804	356	0,03
Оборотні активи	1002423	991706	-10717	-1,07
Запаси	387867	399198	11331	2,92
Дебіторська заборгованість	470193	457276	-12917	-2,75
Грошові кошти	82972	82821	-151	-0,18
Довгострокові зобов'язання та забезпечення	526426	548469	22043	4,19
Поточні зобов'язання та забезпечення	880918	923162	42244	4,80

За результатами аналізу виявлено несуттєві зміни загальної вартості активів і власного капіталу поряд із суттєвим збільшенням нерозподіленого прибутку внаслідок рекласифікації до нього додаткового капіталу. Встановлено, що основною причиною збільшення вартості необоротних активів є їх дооцінки. Скорочення дебіторської заборгованості обумовлено створенням резервів сумнівних боргів та списанням безнадійної дебіторської заборгованості. Практика нарахування довгострокових і поточних забезпечень у фінансовій звітності за П(С)БО не була достатньо поширеною, що при трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат вимагало їх донарахування, що пояснює збільшення їх сум у трансформованій фінансовій звітності за МСФЗ.

Доведено, що процес трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат, який здійснюється через застосування трансформаційних коригувань, має високий ступінь суб'єктивізму внаслідок широкого застосування професійного судження, що створює високі ризики репрезентативності фінансової звітності, сформованої шляхом трансформації. Під ризиком репрезентативності фінансової звітності запропоновано розуміти ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо трансформована фінансова звітність не відтворює

сукупний вплив переходу на МСФЗ на фінансову звітність через суттєві викривлення внаслідок недостовірності трансформаційних коригувань окремих її статей. Для цілей діагностики впливу трансформаційних коригувань на репрезентативність фінансової звітності на МСФЗ вперше запропоновано використання інтегрального показника впливу переходу на МСФЗ (1), який синтезує тенденції змін аналітичних показників фінансового стану за результатами аналізу трансформованої фінансової звітності за МСФЗ і дозволяє оцінити ризики її репрезентативності:

$$I_{МСФЗ} = \sqrt[7]{i_{вб} \times i_{вк} \times i_{кп} \times i_{пл} \times i_{ал} \times i_{ка} \times i_{пв}} = (i_{вб} \times i_{вк} \times i_{кп} \times i_{пл} \times i_{ал} \times i_{ка} \times i_{пв})^{1/7}, \quad (1)$$

де $I_{МСФЗ}$ – інтегральний показник впливу переходу на МСФЗ;

$i_{вб}$ – індекс валюти балансу (приросту загальної вартості активів);

$i_{вк}$ – індекс власного капіталу (приросту власного капіталу);

$i_{кп}$ – індекс загального коефіцієнта покриття;

$i_{пл}$ – індекс проміжного коефіцієнта ліквідності;

$i_{ал}$ – індекс коефіцієнта абсолютної ліквідності;

$i_{ка}$ – індекс коефіцієнта автономії;

$i_{пв}$ – індекс співвідношення позикових і власних коштів;

7 – кількість індексів, що беруть участь у розрахунку.

Апробація інтегрального показника впливу переходу на МСФЗ за даними трансформованої фінансової звітності 30-ти публічних акціонерних товариств хлібопекарської галузі України дозволила виявити 5 підприємств, які віднесено до зони високого ризику репрезентативності трансформованої фінансової звітності за МСФЗ (рис. 4).

Проведений контекстно-змістовний аналіз МСФЗ на предмет виявлення раціональності їх положень і вимог, недотримання яких створює загрози достовірності відображення господарських явищ, операцій і об'єктів бухгалтерського обліку у фінансовій звітності, дозволив зробити висновок, що вимоги Концептуальної основи фінансової звітності і всіх чинних МСФЗ ґрунтуються на принципі раціонального бізнесу. У ході аналізу не виявлено жодного випадку конфлікту вимог МСФЗ з принципом раціонального бізнесу, а від укладачів і користувачів фінансової звітності очікуються реакції і дії, які відповідають моделі раціональної поведінки на ринку. Доведено, що якщо господарська операція (трансакція, явище, угода тощо) не відповідає моделі раціональної поведінки на ринку, то існує надзвичайно висока ймовірність, що її відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності буде протирічити вимогам МСФЗ, а отже й створювати ризики релевантності фінансової звітності. Під ризиком релевантності фінансової звітності запропоновано розуміти ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність містить суттєві викривлення через подання нерелевантної інформації внаслідок порушення концептуальних засад її формування.

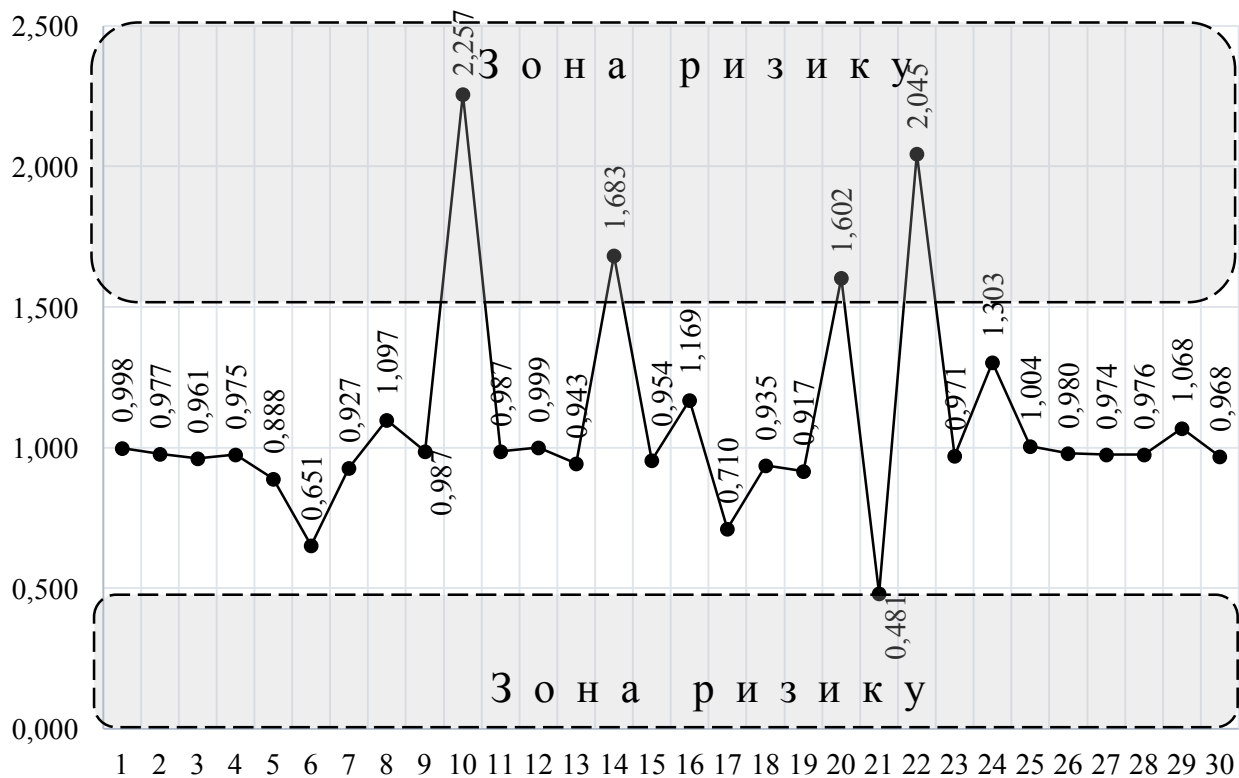


Рис. 4. Інтегральний показник впливу переходу на МСФЗ на фінансову звітність підприємств хлібопекарської галузі України

Аудит фінансової звітності за МСФЗ у період криз ускладнюється внаслідок бажання підприємств приховати негативний вплив окремих господарських операцій та їх наслідків на фінансовий стан і результати діяльності підприємства, що створює загрози недостовірності фінансової звітності. У ході дослідження виявлено особливості формування фінансової звітності за МСФЗ у кризові періоди та систематизовано кризові маркери, які дозволяють сфокусувати увагу як укладачів і користувачів фінансової звітності за МСФЗ, так і її аудиторів, на основних застереженнях, викликаних кризовими явищами. Під кризовими маркерами запропоновано розуміти ексцитаивні (особливо чутливі до впливу кризових явищ) господарські процеси й операції та вимоги МСФЗ до їх подання і розкриття у фінансовій звітності. Найбільш поширеними кризовими маркерами визначено: розкриття економічного середовища; загрози безперервності діяльності; зміни у джерелах невизначеності, оцінках і припущеннях; загострення ризиків; збільшення ймовірності подій після звітної дати; коливання справедливої вартості; зміни в управлінських бюджетах та їх вплив на цінність використання активів; оптимізацію витрат (амортизація, винагороди персоналу, простої основних засобів); перегляд програм лояльності клієнтів; визнання додаткових забезпечень; збитковість та її наслідки для визнання відкладених податкових активів; коливання валютних курсів тощо. Врахування виявлених кризових маркерів при плануванні та здійсненні аудиту фінансової звітності за МСФЗ сприятиме нівелюванню загроз достовірності та прозорості фінансової звітності.

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційного дослідження є розв'язання проблеми комплексного обґрунтування методології формування фінансової звітності за МСФЗ шляхом удосконалення існуючих та напрацювання нових теоретико-методологічних, організаційних і прикладних засад формування транспарентної фінансової звітності, побудованої на концепції її архітекtonіки. На основі проведеного дослідження сформульовано такі висновки і пропозиції.

1. Проведений аналіз глобального досвіду провадження МСФЗ засвідчив, що за 40 років існування вони де-факто можуть бути визнані як глобальні стандарти фінансової звітності, оскільки застосовуються у більшості країн світу, які в сукупності охоплюють 97% світового валового внутрішнього продукту. Прогрес у поширенні МСФЗ як концептуальної основи фінансової звітності підтверджує формування нової парадигми фінансової звітності, стрижнем якої стають МСФЗ, імплементуючись в обліково-звітні системи все більшого кола країн, до якого входить і Україна. Виявлені та систематизовані переваги і проблеми імплементації МСФЗ в Україні дозволили серед переваг ідентифікувати зменшення інформаційних та інших ризиків користувачів фінансової звітності та усунення інформаційної асиметрії між постачальниками і споживачами капіталу. Серед проблем впровадження виявлено: складність для практичного застосування внаслідок широкого застосування принципів професійного судження та суттєвості; необхідність перебудови не тільки системи обліку на підприємствах, але й філософії облікового та управлінського персоналу; концентрація на задоволенні потреб регуляторів; відсутність ефективного механізму контролю за дотриманням МСФЗ при складанні фінансової звітності.

2. Під обліково-звітною системою запропоновано розуміти систему бухгалтерського обліку і фінансової звітності, складовими елементами якої є нормативно-правове регулювання, чинні стандарти обліку та фінансової звітності, облікові традиції, інструментарій тощо. Доведено, що розвиток і функціонування обліково-звітної системи у суб'єктному середовищі «укладачі – аудитори – користувачі» має ґрунтуватися на концепції архітекtonіки фінансової звітності, її постулатах і вимогах до її функціональності та транспарентності, ієрархічному підході до класифікації принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та конвергенції нормативних вимог і МСФЗ. Розроблена модель обліково-звітної системи, концептуальною основою якої є МСФЗ, стала підґрунтям ідентифікації проблемних аспектів формування фінансової звітності, що дозволило сформулювати теоретичні засади та розробити методичний інструментарій застосування принципів професійного судження та суттєвості, інтеграції non-IFRS-інформації у фінансову звітність та запровадження в обліково-звітну систему принципу раціональності.

3. Ґрунтуючись на дослідженні теоретичних засад формування фінансової звітності та покладаючись на практичний досвід її підготовки, доведено, що функціональність фінансової звітності забезпечується її транспарентністю. Під

функціональністю транспарентної фінансової звітності запропоновано розуміти її здатність виконувати функцію інформаційного забезпечення управлінських рішень інвестиційного характеру. Доведено доцільність побудови сучасної концепції фінансової звітності за ознакою її транспарентності, під якою слід розуміти якісну характеристику фінансової звітності, яка забезпечується прозорістю, відкритістю й доступністю та конкретизується через підвищення репрезентативності, релевантності поданої і розкритої інформації та інклюзивності доступу. Запропонований підхід до визначення функціональності фінансової звітності дозволив обґрунтувати, що взаємна зацікавленість користувачів фінансової звітності визначає дуалістичний характер транспарентності і є необхідною умовою її підвищення, та встановити взаємозв'язки між транспарентністю фінансової звітності із рівнем корпоративного управління, якістю обліково-звітних процесів, механізмами інвестування (залучення капіталу) та оприлюднення, компетентністю професійного судження, комерційною таємницею.

4. Ідентифікація фінансової звітності як системного елемента бізнес-одиниць, що в процесі органічної взаємодії із зовнішнім середовищем забезпечують синергетичний ефект на макроекономічному рівні, є конструктивним підґрунтям формування концепції архітекtonіки транспарентної фінансової звітності. Під архітекtonікою транспарентної фінансової звітності запропоновано розуміти поєднання її складових елементів з метою уникнення інформаційних зміщень і невиправданих акцентів та задоволення симетричних інтересів власників і споживачів капіталу. Визначено конститутивні атрибути концепції архітекtonіки фінансової звітності, що дозволило обґрунтувати теоретико-методологічні положення та розробити практичні рекомендації щодо формування транспарентної фінансової звітності в умовах застосування МСФЗ.

5. Аудит фінансової звітності за МСФЗ у період економічних криз ускладнюється внаслідок бажання підприємств приховати негативний вплив окремих господарських операцій та їх наслідків на фінансовий стан і результати діяльності підприємства, що створює загрози недостовірності фінансової звітності та підвищує інформаційний ризик її користувачів. Доведено, що нівелювання таких загроз можливе за умов здійснення додаткових аудиторських процедур щодо перевірки найбільш чутливих до впливу кризових явищ операцій та об'єктів бухгалтерського обліку, які визначено як «кризові маркери». Під терміном «маркер» запропоновано розуміти конкретні ексцитативні процеси або явища, а під «кризовими маркерами» – особливо чутливі до впливу кризових явищ ексцитативні господарські процеси й операції суб'єктів господарювання, а також вимоги МСФЗ до їх подання і розкриття у фінансовій звітності. За результатами контекстно-змістовного аналізу МСФЗ, проведеного з точки зору впливу кризових явищ на дотримання вимог стандартів, ідентифіковано й систематизовано специфічні «кризові маркери», які дозволяють сфокусувати увагу укладачів, користувачів і аудиторів фінансової звітності на типових потенційних застереженнях, викликаних цими кризовими явищами. Врахування

виявлених «кризових маркерів» при плануванні та здійсненні аудиту фінансової звітності за МСФЗ сприяє нівелюванню загроз достовірності та прозорості фінансової звітності, максимальному усуненню небезпеки для подальшої діяльності підприємств і розширенню можливостей користувачів фінансової звітності при прийнятті зважених управлінських та інвестиційних рішень.

6. Під терміном «non-IFRS-інформація» запропоновано розуміти інформацію, що не регламентується МСФЗ або не вимагається для подання та розкриття ними у фінансовій звітності. Доведено, що подання та розкриття non-IFRS-інформації у фінансовій звітності створює загрози її прозорості, які полягають в ускладненні сприйняття фінансової звітності користувачами та зниженні її порівняльності, а також збільшенні витрат на підготовку та аудит цієї звітності. Результати аналітичних досліджень щодо якості фінансової звітності і ролі в ній non-IFRS-інформації дозволили виявити та систематизувати найбільш поширені приклади non-IFRS-інформації, що дозволило розробити концептуальні положення її інтеграції у фінансову звітність, які полягають у: збалансованості доцільності подання та розкриття такої інформації і ризиків, які несуть у собі такі дії; обґрунтуванні необхідності, доцільності й доречності подання та розкриття non-IFRS-інформації; ідентифікації non-IFRS-інформації; поданні порівняльної інформації за МСФЗ; дотриманні принципів нейтральності та послідовності; розкритті алгоритмів розрахунків non-IFRS-інформації або показників, що базуються на такій інформації; дотриманні обраної облікової політики щодо подання і розкриття non-IFRS-інформації у фінансовій звітності незалежно від того, через які комунікаційні канали така інформація доводиться до користувача. Дотримання запропонованих концептуальних положень сприятиме посиленню релевантності та репрезентативності фінансової звітності і, як наслідок, підвищенню її прозорості. Базуючись на виявлених ключових дискусійних аспектах щодо подання та розкриття non-IFRS-інформації у фінансовій звітності, вимог до обсягу та глибини пояснень, доцільності та необхідності подання і розкриття порівняльної non-IFRS-інформації, застосовуваних до неї облікових політик, ролі аудиторів у підтвердженні non-IFRS-інформації, обґрунтовано методологічні підходи до їх вирішення, що в сукупності сприяє розширенню наукового дискурсивного поля щодо інтеграції non-IFRS-інформації у фінансову звітність.

7. Розвиваючи ідею розмежування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, доведено, що процес бухгалтерського обліку і процес формування фінансової звітності є різними за змістом, процедурами, документальним підтвердженням, точністю, роллю професійного судження, кваліфікацією виконавців тощо. Проведений термінологічний аналіз дозволив запропонувати поняття «принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності» трактувати як сукупність безумовних обмежень, що накладаються на масиви обліково-звітної інформації і створюють обов'язкові для дотримання орієнтири при визнанні, оцінці, поданні та розкритті інформації у фінансовій звітності. Дослідження теоретичних засад класифікації принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності засвідчили, що таке розмежування

дозволяє їх структурувати, полегшує їх сприйняття укладачами фінансової звітності, сприяє їх практичній реалізації та імплементації в обліково-звітну систему. Результати досліджень дозволили поглибити теоретичні засади бухгалтерського обліку шляхом наукового обґрунтування представлення сукупності принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності як ієрархічної системи, у якій принципи бухгалтерського обліку перебувають у підпорядкованому зв'язку з принципами фінансової звітності. Доведено, що у разі якщо принцип бухгалтерського обліку не перебуває у підпорядкованому зв'язку з принципом фінансової звітності, то він, по суті, не є принципом, а може бути припущенням, правилом, вимогою тощо, результатом чого стало виключення із системи принципів бухгалтерського обліку принципу можливості перевірки та принципу єдиного грошового вимірника. Ієрархічний підхід, покладений в основу класифікації принципів, дозволив розширити систему принципів бухгалтерського обліку принципами раціонального бізнесу, критеріальності та аналогії.

8. Зміщення акцентів з жорсткої регламентації бухгалтерського обліку за П(С)БО у бік надання вибору підприємствам найбільш доречних і прийнятних підходів до визнання, оцінки, подання та розкриття інформації у фінансовій звітності обумовило необхідність розробки пропозицій щодо вдосконалення моделі облікової політики підприємств, концептуальною основою фінансової звітності яких є МСФЗ. Методологічним підґрунтям розробки пропозицій щодо удосконалення моделі облікової політики було визначено запропоновану класифікацію облікових рішень за ознакою альтернативності. Розроблений перелік та опис елементів облікової політики підприємств, концептуальною основою фінансової звітності яких є МСФЗ, включає найбільш суттєві облікові політики та практичні пропозиції щодо їх вибору. Зокрема, запропоновано підхід до вибору облікових рішень щодо вступної частини облікової політики, затвердження фінансової звітності до випуску, операційного циклу, вибору ставок дисконтування, суттєвості для цілей фінансової звітності, резервів на знецінення запасів, банківських овердрафтів, фінансових інструментів, резерву сумнівних боргів, розрахунку середнього валютного курсу, відображення курсових різниць тощо, що у сукупності сприятиме підвищенню обґрунтованості вибору облікової політики підприємств, які складають звітність за МСФЗ.

9. Перехід на формування фінансової звітності за МСФЗ створює складнощі не тільки для її укладачів, але й для аудиторів щодо підтвердження цієї фінансової звітності, її компонентів, облікових політик тощо. Їх подолання вирішено шляхом обґрунтування концептуального середовища та практичних рекомендацій щодо аудиту при переході на формування фінансової звітності за МСФЗ. Виявлені відмінності концептуального середовища аудиту фінансової звітності при переході на МСФЗ від аудиту фінансової звітності у періоди, що настають після перехідного періоду, які полягають у: застосуванні різних концептуальних основ (загального або спеціального призначення, дотримання вимог або достовірного подання); завданнях аудитора; комплекті звітності, що підлягає аудиту; застосовуваних стандартах (МСА 700 або МСА 800, МСА 805);

ознаках невизначеностей щодо редакції МСФЗ та облікової політики на дату переходу; формулюванні думки аудитора (щодо складання фінансової звітності або її достовірного подання); адресатах аудиторського звіту; відповідальності управлінського персоналу, – надали можливість розробити модельні аудиторські звіти з висловленням немодифікованої думки за результатами аудиту фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ.

10. Процес трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат унаслідок широкого застосування професійного судження має високий ступінь суб'єктивізму, що створює високі ризики репрезентативності трансформованої фінансової звітності і вимагає підвищеної уваги аудиторів при її підтвердженні. Під ризиком репрезентативності фінансової звітності запропоновано розуміти ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо трансформована фінансова звітність не відтворює сукупний вплив переходу на формування фінансової звітності за МСФЗ через суттєві викривлення внаслідок недостовірності трансформаційних коригувань окремих її статей. Як методологічний інструментарій діагностики впливу трансформаційних коригувань на репрезентативність фінансової звітності за МСФЗ запропоновано використовувати інтегральний показник впливу переходу на МСФЗ, що ґрунтується на синтезованих тенденціях набору індикаторів, які характеризують показники фінансового стану підприємств до і після трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат. Апробація інтегрального показника впливу переходу на МСФЗ на 30-ти підприємствах хлібопекарської галузі дозволила виявити 5 підприємств, результати переходу на МСФЗ (трансформаційні коригування) яких свідчать про обґрунтованість їх віднесення до зони ризику репрезентативності фінансової звітності, що вимагає від аудиторів цих підприємств додаткових аудиторських процедур поглибленого вивчення суті трансформаційних коригувань, прийнятих оцінок, суджень і припущень з метою встановлення їх відповідності вимогам МСФЗ.

11. Запропоновану концепцію архітекtonіки транспарентної фінансової звітності протестовано в умовах застосування МСФЗ, що дозволило вдосконалити методологічні підходи та розробити практичні рекомендації щодо формування Звіту про фінансовий стан, Звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, Звіту про зміни у капіталі і Звіту про грошові потоки в контексті концепції архітекtonіки фінансової звітності. Обґрунтовано, що архітекtonіка Звіту про фінансовий стан ґрунтується на такому ж розподілі складових, як і Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід та Звіт про грошові потоки в частині видів діяльності, тобто на розподілі на операційні, фінансові та інвестиційні складові. Зазначений розподіл складових Звіту про фінансовий стан за видами діяльності у більшості випадків дозволяє розв'язати проблему кореспонденції рахунків в обліку, класифікації грошових потоків та доходів і витрат тощо. Удосконалення методологічних підходів до формування фінансової звітності в контексті концепції її архітекtonіки дозволило розробити модельні форми фінансових звітів (Звіт про фінансовий стан, Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, Звіт про зміни у капіталі та Звіт про рух

грошових коштів), застосування яких сприятиме транспарентності фінансової звітності завдяки підвищенню її репрезентативності.

12. Дослідження нормативної бази та напрацьованої практики дозволило зробити висновок про важливу роль принципу суттєвості не тільки в аудиті, але й у формуванні фінансової звітності, який безпосередньо впливає на її архітектуру через процес агрегування несуттєвих та виокремлене подання суттєвих статей. Доведено, що принцип суттєвості застосовується у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в контексті деталізації (агрегування) статей фінансової звітності, подання і розкриття інформації та вибору методу виправлення помилок. Дослідження методології визначення та змін рівнів суттєвості дозволило визнати їх бухгалтерською оцінкою, на відміну від традиційного уявлення їх як елемента облікової політики, що обумовлює перспективне відображення їхніх змін. Обґрунтовано, що категорії «суттєвості» притаманні синергетичний ефект (проявляється у корисності облікової інформації, яка окремо може не бути значимою для користувачів фінансової звітності, а в сукупності впливати на їх думку і рішення) та збалансованість (між суттєвістю (несуттєвістю) і повнотою розкриття інформації, яка забезпечує належний рівень транспарентності фінансової звітності). Удосконалені методологічні засади застосування принципу суттєвості у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності дозволили розробити алгоритм визначення рівня суттєвості, що сприятиме уніфікації підходів до формування фінансової звітності, підвищенню її зіставності, зниженню інформаційного ризику користувачів фінансової звітності та нівелюванню загроз її транспарентності.

13. У процесі розробки науково-обґрунтованої класифікації принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності ідентифіковано принцип раціонального бізнесу, згідно з яким при прийнятті підприємством господарських рішень дії управлінського персоналу мають відповідати раціональній (найбільш очікуваній) поведінці на ринку, а при розробці облікової політики та виборі облікових рішень – раціональному співвідношенню очікуваних вигід і витрат на підготовку фінансової звітності. Доведено, що в разі невідповідності господарської операції (транзакції, явища, угоди тощо) моделі раціональної поведінки на ринку існує надзвичайно висока ймовірність, що її відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності міститиме протиріччя вимогам МСФЗ, і, відповідно, створюватиме ризик релевантності фінансової звітності, тобто ризик висловлення невідповідної аудиторської думки на підставі фінансової звітності, яка містить суттєві викривлення внаслідок порушення концептуальних засад її формування. Теоретико-методологічна значущість принципу раціонального бізнесу полягає у можливості його застосування як підґрунтя вдосконалення МСФЗ та національного облікового законодавства, розробки облікових політик підприємств стосовно операцій і подій, не висвітлених в МСФЗ, професійного судження щодо релевантності фінансової звітності.

14. Дослідження елементів категоріально-термінологічного апарату професійного судження дозволило формалізувати визначення його суб'єктів,

об'єктів і предмета. Суб'єктами професійного судження визначено коло посадових осіб, які, відповідно до внутрішніх регламентів, отримали право на винесення професійного судження. Об'єктом запропоновано вважати судження, які поділяються на припущення й оцінки. Під припущенням визначено професійне судження щодо якісних аспектів, а під оцінками – щодо кількісних аспектів підготовки фінансової звітності. Під предметом професійного судження запропоновано розуміти облікові рішення, що приймаються при винесенні професійного судження, які класифіковано на безальтернативні, альтернативні і самостійні. Формалізація категоріально-термінологічного апарату професійного судження дозволила розробити алгоритм його формування, застосування якого сприятиме підвищенню обґрунтованості прийнятих суджень і якості фінансової звітності.

15. Інформаційна цінність і корисність Приміток до фінансової звітності для користувачів обумовили розробку їх моделі, яка ґрунтується на логічній конструкції «від об'єктивного до суб'єктивного», що передбачає першочергове подання найбільш об'єктивних тверджень у Примітках до фінансової звітності і дозволяє користувачу оцінювати інформаційний ризик поданих розкриттів залежно від їх розміщення у Примітках до фінансової звітності. Елементами запропонованої моделі Приміток до фінансової звітності у порядку зниження об'єктивності тверджень і зворотного збільшення інформаційного ризику для користувачів визначено: основу підготовки, затвердження і подання фінансової звітності; суттєві положення облікової політики; істотні облікові судження, оціночні значення і припущення; застосування нових стандартів; рекласифікації у фінансовій звітності та виправлення помилок; розкриття інформації, що підтверджує статті, подані у фінансовій звітності, та розкриття іншої інформації. Застосування запропонованої архітектонічної моделі Приміток до фінансової звітності забезпечить посилення транспарентності фінансової звітності через підвищення її зіставності та репрезентативності.

16. На основі аналізу підходів до формування першої фінансової звітності за МСФЗ обґрунтовано вибір методу трансформації як основного способу її формування, що ґрунтується на оптимальному співвідношенні витрат і вигід при застосуванні трансформації у порівнянні з іншими способами підготовки першої фінансової звітності за МСФЗ. Трансформацію визначено як комплекс обліково-аналітичних процедур, які здійснюються з метою формування фінансової звітності за МСФЗ і включають коригування, необхідні для деталізації та перегрупування облікових даних, які підготовлено за національними стандартами обліку, з метою формування фінансової звітності, що відповідає вимогам МСФЗ (у частині визнання, оцінки, подання та розкриття інформації). Обґрунтовано, що процес переходу на формування фінансової звітності за МСФЗ охоплює три періоди: підготовчий, перехідний та перший звітний. Аргументовано, що трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ є прийнятним лише у перехідному періоді. Розроблені практичні рекомендації щодо підготовчого етапу дозволили удосконалити організаційне забезпечення переходу на формування першої фінансової звітності за МСФЗ.

17. Поглиблене дослідження організаційних положень і методики трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат дозволило дійти висновку, що алгоритм трансформації на дату переходу на формування фінансової звітності за МСФЗ суттєво відрізняється від алгоритму трансформації на будь-яку іншу дату, яка настає після дати переходу. Виявлені їх відмінності обумовлені обсягом, послідовністю та обліковою інтерпретацією трансформаційних коригувань, а також складом форм фінансової звітності, що підлягають трансформації на різні дати. Обґрунтовано, що фактично трансформації підлягають звіти I рівня звітування (Звіт про фінансовий стан і Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід), а інші форми фінансової звітності, що входять до II рівня звітування (Звіт про зміни у капіталі та Звіт про грошові потоки), підлягають опосередкованій трансформації як похідні форми фінансової звітності. На основі порівняльного контекстно-змістовного аналізу положень П(С)БО і МСФЗ виявлено розбіжності, які потребують усунення при трансформації фінансової звітності через трансформаційні коригування, що дозволило ідентифікувати ключові проблемні аспекти, які виникають при трансформації обліково-звітної інформації, і розробити практичні рекомендації щодо пооб'єктної трансформації обліково-звітної інформації стосовно елементів фінансової звітності, практичним результатом чого є скорочення періоду підготовки першої фінансової звітності за МСФЗ і витрат на трансформацію.

18. Запропоноване визначення трансформації та її алгоритмізація стали підґрунтям розробки обліково-аналітичного інструментарію трансформації фінансової звітності. Інструментарій трансформації фінансової звітності подано як сукупність засобів, що використовуються у процесі трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат, до якої включено трансформаційні таблиці, таблиці з аналізу рахунків, відомість трансформаційних коригувань, робочий план рахунків та рекомендації щодо його застосування, трансформаційні таблиці для статичних і динамічних рахунків, таблицю звірки нерозподіленого прибутку, а також узгодження прибутків і збитків, власного капіталу за попередніми П(С)БО з прибутками і збитками, власним капіталом за МСФЗ. Використання запропонованого обліково-аналітичного інструментарію сприятиме підвищенню якості трансформаційних процесів, надійності та достовірності трансформованої фінансової звітності за МСФЗ і скороченню термінів її підготовки за рахунок використання уніфікованих форм робочих документів з трансформації.

СПИСОК ОСНОВНИХ ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії:

1. Харламова О. В. Доцільність і корисність впровадження міжнародних стандартів обліку та звітності для малих і середніх підприємств // Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління фінансово-економічною безпекою суб'єктів господарювання будівельної галузі та житлово-комунального комплексу України : монографія ; за заг. ред. Т. В. Момот. – Харків : Фактор, 2012. – 536 с. – С. 124–136. (заг. обсяг 32,0 д. а., особисто автору належить 0,82 д. а.: обґрунтовано доцільність і корисність впровадження міжнародних стандартів обліку та звітності для малих і середніх підприємств).

2. Харламова О. В. Аудиторський супровід та підтвердження фінансової звітності при першому застосуванні МСФЗ // Фінансово-економічна безпека : стратегічна аналітика та аудиторський супровід : монографія ; за заг. ред. Т. В. Момот. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2015. – 340 с. – С. 197–205. (заг. обсяг 20,4 д. а., особисто автору належить 0,64 д. а.: обґрунтовано концептуальне середовище аудиторського супроводу та підтвердження фінансової звітності при першому застосуванні МСФЗ).

3. Харламова О. В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації / О. В. Харламова. – Харків : Видавництво «ЛІДЕР», 2015. – 374 с. (21,7 д. а.).

Статті у наукових фахових виданнях України:

4. Харламова О. В. Концептуальні напрямки впровадження професійної сертифікації бухгалтерів / О. В. Харламова // Комунальне господарство міст: наук.-техн. зб. Серія: Економічні науки. – Київ : Техніка, 2007. – Вип. 74. – С. 374–381. (0,33 д. а.).

5. Харламова О. В. Роль людини в «новій економіці» / О. В. Харламова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. Житомир : ЖДТУ, 2010. – №3 (53). – Ч.1. – С. 311–313. (0,53 д. а.).

6. Харламова О. В. Перше застосування МСФЗ: проблемні аспекти формування аудиторських звітів / О. В. Харламова // Економічні науки : зб. наук. пр. : Серія: «Облік і фінанси». – Луцьк : Луцький національний технічний університет, 2013. – Вип. 10 (37). – Ч. 1. – С. 507–516. (0,53 д. а.).

7. Харламова Е. В. Конвергенция национальных форм МСФО-отчетности с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности [Електронний ресурс] / Е. В. Харламова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – №6. – С. 891–896. – Режим доступу до наук. видання: <http://global-national.in.ua/archive/6-2015/182.pdf>. (0,69 д. а.).

8. Харламова О. В. Концепція архітекtonіки фінансової звітності / О. В. Харламова // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: «Економічні науки». – Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2015. – Вип. 13. – Ч. 2. – С. 140–145. (1,0 д. а.).

9. Харламова О. В. Методика трансформації обліково-звітної інформації щодо капіталу та зобов'язань при складанні МСФЗ-звітності / О. В. Харламова // Економіка і регіон : науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. – Полтава : ПолтНТУ, 2015. – №3 (52). – С. 83–87. (0,54 д. а.).
10. Харламова О. В. Методичні засади складання звіту про рух грошових коштів за прямим методом із використанням коригувань в системі МСФЗ-звітності / О. В. Харламова // Вісник Запорізького національного університету : зб. наук. пр. : Серія «Економічні науки». – Запоріжжя : ЗНУ, 2015. – С. 98–106. (0,65 д. а.).
11. Харламова О. В. Особливості інвентаризації для цілей складання МСФЗ-звітності / О. В. Харламова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Економіка і менеджмент». – Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2015. – Вип. 11. – С. 297–300. (0,51 д. а.).
12. Харламова О. В. Судження, оцінки і припущення у звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності / О. В. Харламова // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – Дніпропетровськ : ДНУ ім. О. Гончара, 2015. – №10/1. – Вип. 9 (2). – Т. 23. – С. 106–114. (0,60 д. а.).
13. Харламова О. В. Трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ / О. В. Харламова // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: «Економічні науки». – Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2015. – Вип. 12. – Ч. 3. – С. 215–218. (0,45 д. а.).

Статті у наукових фахових виданнях України, внесених до міжнародних наукометричних баз:

14. Kharlamova O. V. Crisis «markers» in the controlling system of preparation of IFRS-reporting / O. V. Kharlamova // Economic Annals-XXI. – 2015. – №3–4 (2). – pp. 71–74. (0,51 д. а.) (включено до Scopus, Index Copernicus, Ulrich's Periodicals Directory).
15. Kharlamova O. V. Fair value concept implementation into companies' accounting procedures / O. V. Kharlamova // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. – Житомир : ЖДТУ, 2015. – Вип. 1 (31). – С. 382–392. (0,74 д. а.) (включено до Google Scholar, WorldCat).
16. Харламова О. В. Алгоритмізація методики трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат / О. В. Харламова // Економічний простір : зб. наук. пр. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2015. – № 99. – С. 211–221. (0,59 д. а.) (включено до Index Copernicus (IC)).
17. Харламова О. В. Архітектоніка Приміток до МСФЗ-звітності / О. В. Харламова // Бізнес Інформ. – 2015. – №8. – С. 188–193. (0,68 д. а.) (включено до Ulrichsweb Reper, Index Copernicus (IC), Google Scholar).
18. Харламова О. В. Варіанти організації процесу переходу на складання фінансової МСФЗ-звітності / О. В. Харламова // Бізнес Інформ. – 2015. – №9. – С. 266–270. (0,51 д. а.) (включено до Ulrichsweb Reper, Index Copernicus (IC), Google Scholar).

19. Харламова О. В. Методика трансформації обліково-звітної інформації щодо активів при складанні МСФЗ-звітності / О. В. Харламова // Вчені записки Університету «КРОК». – Київ : Вищий навчальний заклад «Університет економіки та права «КРОК», 2015. – Вип. 40. – С. 75–82. (0,59 д. а.) (включено до Ulrich's Periodicals Directory, РІНЦ).

20. Харламова О. В. Обліково-методичний інструментарій трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат / О. В. Харламова // Економічний вісник університету : зб. наук. пр. – Переяслав-Хмельницький : ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди», 2015. – Вип. 27/1. – С. 66–71. (0,76 д. а.) (включено до Ulrich's Periodicals Directory, International Scientific Indexing, Universal Impact Factor).

21. Харламова О. В. Принцип раціонального бізнесу як нова парадигма МСФЗ-звітності / О. В. Харламова // Економіка. Менеджмент. Підприємництво : зб. наук. пр. – Северодонецьк : СХУ ім. В. Даля, 2014. – №26 (II). – С. 19–29. (0,98 д. а.) (включено до Google Scholar, Ulrich's Web Global Serials Directory).

22. Харламова О. В. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації / О. В. Харламова // Бізнес Інформ. – 2015. – №7. – С. 218–222. (0,61 д. а.) (включено до Ulrichsweb Repes, Index Copernicus (IC), Google Scholar).

23. Харламова О. В. Співвідношення вимог МСФЗ і НП(С)БО до фінансової звітності: як досягти компромісу / О. В. Харламова // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету : зб. наук. пр. : Серія: Економічні науки. – Чернівці : Видавничий дім «Гельветика», 2014. – Вип. 28. – Ч. 1. – С. 202–206. (0,74 д. а.) (включено до Google Scholar).

24. Харламова О. В. NON-IFRS інформація в МСФЗ-звітності: наукове дискусійне поле / О. В. Харламова // Проблеми економіки. – 2015. – №3. – С. 267–274. (0,78 д. а.) (включено до Index Copernicus (IC), WorldCat та ін.).

Статті в зарубіжних виданнях економічного профілю:

25. Харламова Е. В. Концепция существенности в МСФО [Электронный ресурс] / Е. В. Харламова // Альманах современной науки и образования. – Тамбов : Грамота, 2015. – № 9. – С. 134–137. – Режим доступа до журналу: www.gramota.net/materials/1/2015/9/37.html. (0,41 д. а.) (включено до РІНЦ).

26. Харламова Е. В. Особенности трансформации доходов и расходов при составлении МСФО-отчетности / Е. В. Харламова // Научная перспектива. – 2015. – №8. – С. 32–33. (0,28 д. а.).

27. Харламова Е. В. Распределение прибыли на пополнение оборотных средств по решению акционеров: взгляд МСФО // Евразийский Союз Ученых. – 2015. – №7. – Ч.1. (16). – С. 162–164. (0,36 д. а.) (включено до Index Copernicus (IC), GLOBAL IMPACT FACTOR, BASE).

28. Харламова Е. В. Роль МСФО в создании единого рынка капитала в Европе / Е. В. Харламова // Теория и практика науки третьего тысячелетия : сборник статей студентов, аспирантов, молодых ученых и преподавателей. – Уфа : АЭТЕРНА, 2015. – С. 43–47. (0,27 д. а.).

Праці апробаційного характеру:

29. Харламова О. В. Концептуально-методологічні засади підвищення прозорості та інформативності фінансової звітності / О. В. Харламова : матеріали міжнар. наук.-прак. конф. [«Обліково-аналітичне і фінансове забезпечення корпоративного управління: міжнародний досвід та вітчизняна практика»], (Харків, 9-11 квітн. 2009 р.). – Харків: ХНАМГ, 2009. – С. 55–57. (0,48 д. а.).

30. Харламова О. В. Фінансова звітність: передумови підвищення прозорості та інформативності / О. В. Харламова : тези доповідей міжнар. наук.-прак. конф. [«Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації»], (Одеса, 22-23 травн. 2009 р.) – Одеса : ОДЕУ, 2009. – С. 226–228. (0,48 д. а.).

31. Харламова О. В. МСФЗ: кадрові проблеми впровадження / О. В. Харламова : тези доповідей міжнар. наук.-прак. конф. [«Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців»], (Харків, 28-29 жовт. 2010 р.). – Харків : ХДУХТ, 2010. – С. 278–280. (0,20 д. а.).

32. Харламова Е. В. Векторы развития бухгалтерского учета / Е. В. Харламова : материалы II Междунар. дистанционной научн. конф. [«Современные достижения науки»], (Баку, 14-16 февр. 2011 г.). – Баку : Общественное объединение «Творческая интеллигенция Азербайджана», 2011. – С. 83–85. (0,19 д. а.).

33. Харламова О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств: перспективи впровадження / О. В. Харламова : тези доповідей II міжнар. наук.-прак. конф. [«Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції»], (Одеса, 19-20 травн.) – Одеса : ОДЕУ, 2011. – С. 284–286. (0,66 д. а.).

34. Харламова О. В. Конвергенція IFRS і US GAAP : чи бути GLOBAL GAAP? / О. В. Харламова : тези доповідей II міжнар. наук.-прак. конф. [«Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців»], (Харків, 26 жовт. 2012 р.). – Харків : ХДУХТ, 2012. – С. 117–118. (0,10 д. а.).

35. Харламова О. В. Виправлення помилок як передумова трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, в МСФЗ-формат / О. В. Харламова : зб. тез Одинадцятої Всеукр. наук. Internet-конф. [«Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю»], (Житомир, 22-23 лютого 2013 р.). – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 100–102. (0,17 д. а.).

36. Харламова О. В. Транспарентність фінансової звітності за МСФЗ / О. В. Харламова : матеріали конф. [«Сучасні проблеми обліку, аналізу і аудиту в умовах трансформації облікової системи корпоративного та державного сектору»], (Харків, 15 березн. 2013 р.). – Харків : ХІФ УДУФМТ, 2013. – С. 101–103. (0,13 д. а.).

37. Харламова О. В. Концептуальна основа фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ : аудиторський погляд / О. В. Харламова : матеріали III міжнар. наук.-прак. конф. [«Інформаційно-аналітичне забезпечення управління фінансово-економічною безпекою: аудиторський супровід та бізнес-розвідка»], (Харків, 11-13 квітн. 2013 р.). – Харків : ХНУМГ, 2013. – С. 118–119. (0,09 д. а.).

38. Харламова О. В. Облік придбання основних засобів в контексті МСФЗ / О. В. Харламова : матеріали I міжнар. наук.-прак. конф. [«Економіка і фінанси: теорія та практика»], (Феодосія, 26-28 вересн. 2013 р.). – Луганськ : Ноулідж, 2013. – С. 215–218. (0,15 д. а.).

39. Харламова О. В. МСФЗ та бухгалтерський облік: проблеми регулювання / О. В. Харламова : зб. матеріалів VIII міжнар. наук.-прак. конф. [«Трансформаційні процеси в економіці держави та регіонів»], (Запоріжжя, 24-25 жовт. 2013 р.). – Запоріжжя : ЗНУ, 2013. – С. 245–246. (0,09 д. а.).

40. Харламова О. В. Документування професійного судження та його роль в МСФЗ-звітності / О. В. Харламова : матеріали VI Урочистого Симпозіуму з нагоди 70-річчя Харківського інституту фінансів УДУФМТ [«Інституційно-організаційні аспекти фінансової політики в умовах розбудови суспільства соціальної справедливості»], (Харків, 14 листоп. 2013 р.). – Харків: ХІФ УДУФМТ, 2013. – С. 213–214. (0,16 д. а.).

41. Харламова Е. В. Организационные аспекты подготовки учетной политики по МСФО / Е. В. Харламова : «Contabilitatea și auditul on contextul integrării economice europene: progrese și așteptări», conf. șt. intern. (2013; Chișinău). Conferința științifică internațională «Contabilitatea și auditul on contextul integrării economice europene: progrese și așteptări» = «Accounting and audit in the context of european economic integration: advancements and expectations», 5 apr. 2013, Chișinău / com. șt.: Alexandru Nederița [et al.]. – Chișinău : S. n., 2013 (Tipogr. «CRIO»). – p. 46–49. (0,26 д. а.).

42. Харламова Е. В. Концепция существенности в МСФО / Е. В. Харламова : матеріали міжнар. наук.-прак. конф. [«Аудит фінансової звітності компаній, що застосовують міжнародні стандарти (МСФЗ)»], (Харків, 06-07 лют. 2014 р.). – Харків : ХТВ САУ, 2014. – С. 82–89. (0,39 д. а.).

43. Харламова Е. В. Курсовые разницы: анализ требований к представлению в МСФО-отчетности / Е. В. Харламова : вісник відкритої міжнар. інтернет-конф. [«МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація»], (Харків, 1 квартал 2015 р.). – Харків : Агентство з МСФЗ, 2015. – С. 26–27. (0,17 д. а.).

44. Харламова Е. В. Модель учета малоценных необоротных материальных активов в МСФО / Е. В. Харламова : матеріали міжнар. наук.-прак. конф. : у 2-х част. [«Науково-економічний розвиток: менеджмент, фінанси та аудит»], (Київ, 24-25 липн. 2015 р.). – К. : ГО «Київський економічний науковий центр», 2015. – Ч. 2. – С. 109–112. (0,20 д. а.).

45. Харламова Е. В. Особенности первой МСФО-отчетности / Е. В. Харламова : матеріали міжнар. наук.-прак. конф. : у 2-х част. [«Наукові здобутки на шляху до вдосконалення економіки країни»], (Дніпропетровськ, 7-8 серпн. 2015 р.). – Дніпропетровськ : НО «Перспектива», 2015. – Ч. II. – С. 103–106. (0,22 д. а.).

46. Харламова Е. В. Переоценка основных средств по МСФО: актуальные требования / Е. В. Харламова : вісник відкритої міжнар. інтернет-конф. [«МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація»], (Харків, 2 квартал 2015 р.). – Харків : Агентство з МСФЗ, 2015. – С. 38–40. (0,22 д. а.).

47. Харламова О. В. Гудвіл: амортизація або знецінення? / О. В. Харламова : матеріали міжнар. наук.-прак. конф. [«Роль та місце бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту в розвитку економічної системи»], (Львів, 27-28 березн. 2015 р.). – Львів : ЛЕФ, 2015. – С. 101–103. (0,15 д. а.).

48. Харламова О. В. Дооцінки в іншому сукупному прибутку укладачів МСФЗ-звітності / О. В. Харламова : матеріали міжнар. наук.-прак. інтернет-конф. [«Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку»], (Луцьк, 27 березн. 2015 р.). – Тернопіль: Крок, 2015. – С. 93–96. (0,19 д. а.).

49. Харламова О. В. Методологія аналізу впливу переходу на складання МСФЗ-звітності на оцінку фінансового стану компаній / О. В. Харламова : вісник відкритої міжнар. інтернет-конф. [«МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація»], (Харків, 3 квартал 2015 р.). – Харків : Агентство з МСФЗ, 2015. – С. 14–15. (0,15 д. а.).

Підручники та навчальні посібники:

50. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація : навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко. – Харків : ХНАМГ, 2006. – 445 с. – С. 1–159. (заг. обсяг 31,8 д. а., особисто автору належить 9,5 д. а. Розділи 1.1 – 1.12).

51. Момот Т. В. Вступ до спеціальності «Облік і аудит» : навч. посібник / Т. В. Момот, О. В. Харламова, Г. М. Бреславська. – Харків : ХНАМГ, 2012. – 317 с. (заг. обсяг 22,0 д. а., особисто автору належить 11,0 д. а.).

АНОТАЦІЯ

Харламова О. В. Методологія формування та архітектоніка транспарентної фінансової звітності. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Харківський державний університет харчування та торгівлі Міністерства освіти і науки України, 2016.

Дисертація присвячена розв'язанню проблеми комплексного обґрунтування методології формування фінансової звітності за МСФЗ шляхом удосконалення існуючих та напрацювання нових теоретико-методологічних, організаційних і прикладних засад формування транспарентної фінансової звітності. Запропоновано модель розвитку та функціонування обліково-звітної системи, концептуальною основою якої є МСФЗ. Поглиблено теоретичні основи транспарентності як якісної характеристики фінансової звітності та сформульовано її постулати. Удосконалено класифікацію принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Розширено категоріально-термінологічний апарат суджень, оцінок і припущень у фінансовій звітності. Запропоновано методологічні підходи до інтеграції non-IFRS-інформації у фінансову звітність за МСФЗ. Розроблено концепцію архітектоніки транспарентної фінансової звітності та визначено основні її конститутивні атрибути. Здійснено моделювання форм фінансової звітності за МСФЗ та Приміток до неї. Удосконалено методику та інструментарій трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат.

Обґрунтовано концептуальне середовище аудиту фінансової звітності при переході на МСФЗ. Удосконалено методологію діагностики впливу трансформаційних коригувань на репрезентативність фінансової звітності за МСФЗ. Визначено вплив принципу раціонального бізнесу на релевантність фінансової звітності. Виявлено ексцикативні (особливо чутливі до впливу кризових явищ) господарські процеси та операції і систематизовано вимоги МСФЗ до їх подання і розкриття у фінансовій звітності.

Ключові слова: обліково-звітна система, фінансова звітність, архітектоніка, транспарентність, трансформація, аудит, МСФЗ.

АННОТАЦИЯ

Харламова Е. В. Методология формирования и архитектоника транспарентной финансовой отчетности. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Харьковский государственный университет питания и торговли Министерства образования и науки Украины, 2016.

Диссертация посвящена решению проблемы комплексного обоснования методологии формирования финансовой отчетности по МСФО путем совершенствования существующих и наработки новых теоретико-методологических, организационных и прикладных основ формирования транспарентной финансовой отчетности. Предложена модель развития и функционирования учетно-отчетной системы, концептуальной основой которой являются МСФО. Углублены теоретические основы транспарентности как качественной характеристики финансовой отчетности и сформулированы ее постулаты. Усовершенствована классификация принципов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Расширен категориально-терминологический аппарат суждений, оценок и допущений в финансовой отчетности. Предложены методологические подходы к интеграции non-IFRS-информации в финансовую отчетность по МСФО. Разработана концепция архитектоники транспарентной финансовой отчетности и определены основные ее конститутивные атрибуты. Осуществлено моделирование форм финансовой отчетности по МСФО и примечаний к ней. Усовершенствована методика и инструментарий трансформации финансовой отчетности в МСФО-формат. Обоснована концептуальная среда аудита финансовой отчетности при переходе на МСФО. Усовершенствована методология диагностики влияния трансформационных корректировок на репрезентативность финансовой отчетности по МСФО. Виявлено влияние принципа рационального бизнеса на релевантность финансовой отчетности. Виявлены ексцикативные (особо чувствительные к влиянию кризисных явлений) хозяйственные процессы и операции и систематизированы требования МСФО к их представлению и раскрытию в финансовой отчетности.

Ключевые слова: учетно-отчетная система, финансовая отчетность, архитектоника, транспарентность, трансформація, аудит, МСФО.

ANNOTATION

Kharlamova O.V. Transparent Financial Statements Execution Methodology and Architectonics. – Manuscript.

Thesis work to obtain the Doctor of Economics scientific degree in specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (in accordance with types of economic activities). – Kharkiv State University of Food Technology and Trade of the Ministry of Education and Science of Ukraine, 2016.

The thesis work covers the issues of complex justification of financial statements execution methodology in accordance with the IFRS by improving available and developing new theoretic and methodological, organizational and applied fundamentals of transparent financial statements execution. Model of development and operation of accounting and reporting system whereof conceptual basis is the IFRS, is suggested. Benefits and challenges of IFRS implementation in Ukraine which allowed to expand their range and among the advantages to identify the reduction of information risks and other users of financial statements and eliminate information asymmetry between providers and consumers of capital are identified and systematized. It is identified among the implementation issues: the complexity for practical application due to extensive use of professional judgment, concept of materiality, the need to restructure not only the accounting system in enterprises but also philosophy and credentials of management staff, concentration on meeting the needs of regulators, lack of an effective mechanism of monitoring compliance with IFRS when financial statements are preparing.

Financial reports functionality is proved to be ensured through its transparency. Theoretic fundamentals of transparency as financial reports qualitative characteristics were further developed. Principles of transparent financial reports based on their key features (transparency, openness and availability) and specifying characteristics (representativeness, relevancy and inclusiveness of access) were defined.

Accounting and financial reports principles are suggested to be interpreted as package of unconditional restrictions imposed on files of accounting and reporting information creating compulsory reference points at acknowledgement, assessment, submission and disclosure of information in financial reports. Classification of accounting and financial reports principles was improved by justification of package of accounting and financial principles submission as hierarchic system wherein accounting principles are subject to financial reports principles.

Improved methodological basis of application of materiality in accounting and financial reporting allowed us to develop an algorithm to determine the materiality level. The application of materiality given the accumulated methodological principles will contribute to the harmonization of approaches to the presentation of financial statements and increase comparability, reduce the information risk of the users of the financial statements and elimination of threats to its transparency.

Financial reports categories and definitions were extended by formalization of their subjects, objects and scope.

The term «non-IFRS information» is proposed to understand the information which is not regulated by IFRS or not required by them for presentation and disclosure in the

financial statements. Non-IFRS-information submission and disclosure in financial reports is proved to create threats to their transparency involving complication of financial reports understanding by users and their comparability reduction. Methodological approaches to non-IFRS-information integration to financial reports under the IFRS were suggested.

Concepts of transparent financial reports architectonics were developed and their principal constitutive elements were defined. Financial reports architectonics is supposed to be a balanced combination of its elements in order to prevent information displacement and unjustified emphasis. Laws, object, subject, purpose, principles, elements, form, methodological principles and logics of execution are defined as constitutive elements of concepts of financial reports architectonics. Forms of financial reports under the IFRS and notes thereto were modeled.

A list and description elements of accounting policy the conceptual framework of financial statements which is IFRS are developed.

Algorithm was developed as well as methods and instruments of financial reports transformation into the IFRS form were improved.

Conceptual area of financial reports audit at the IFRS adoption was justified. Differences between conceptual area of financial reports audit at the IFRS adoption and financial reports audit in the periods following transition period allowing to develop modeled auditor reports expressing non-modified opinion subject to results of financial reports audit for the periods preceding the first financial reports under the IFRS.

The risk of representativeness of the financial statements is proposed to understand the risk that the auditor expresses inappropriate audit opinion if the transformed financial statements does not reproduce the cumulative impact of the change in presentation of financial statements by IFRS in the presence of significant distortions due of the unreliability of transformation adjustments of individual articles. Methodology of diagnostics of transformation corrections concerning financial reports representativeness related to the IFRS by using the proposed methodological instruments, namely integrated indicator of the IFRS adoption influence based on synthesized trends of the indicators package characterizing indicators of enterprises financial status before and after financial reports transformation to the IFRS form.

Principle of sustainable business influence on financial reports relevance was determined. It was proved that if an economic operation (transaction, event, deal, etc.) does not correspond to the model of sustainable behavior on the market, its disclosure in accounting and financial reports will fail to satisfy requirements of the IFRS and, consequently, to create a risk to financial reports relevance.

There were identified crisis markers representing excitative economic processes, operations and requirements of the IFRS to their representation and disclosure in financial reports, especially sensible to crisis influence. Accounting of identified crisis markers at planning and carrying out audit of financial reports under the IFRS contributes to leveling threats of financial reports accuracy and transparency.

Key words: accounting and reporting system, financial statements, architectonics, transparency, transformation, audit, IFRS.

Підписано до друку 05.02.16 р. Формат 60×84^{1/16}. Папір офсет.
Друк ксерографічний. Ум. друк. арк. 1,8. Ум. фарбо-відб. 1,9.
Обл.-вид. арк. 2,00 Наклад 100 прим. Зам. № 01-16

Надруковано ТОВ «Видавництво «Форт»
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру видавців
ДК №333 від 09.02.2001 р.
61023, м. Харків, а/с 10325. Тел. (057)714-09-08