

ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧУВАННЯ ТА
ТОРГІВЛІ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

АСВАЄ АЗАДЕН

УДК 657.6:006.032(043.5)

ДИСЕРТАЦІЯ

ОБЛІК І АУДИТ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ В УМОВАХ
ІНТЕГРАЦІЇ В СВІТОВУ ЕКОНОМІКУ

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

(за видами економічної діяльності)

економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

*Президенти дисертації
іздана за звітності
з іменами прескрипції
подається до спеціалізованої
вченої ради А 64.088.01*

ЕЗ

Асває Азадєн



Науковий керівник – Акімова Наталія Сергіївна,
кандидат економічних наук, професор

Харків - 2019

АНОТАЦІЯ

Асвас Азадєн. Облік і аудит за міжнародними стандартами в умовах інтеграції в світову економіку. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (доктора філософії) за спеціальністю 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» (за видами економічної діяльності).–Харківський державний університет харчування та торгівлі Міністерства освіти і науки України, Харків, 2019.

Дисертацію присвячено вирішенню актуальних науково-практичних завдань з удосконалення організаційних і методичних засад обліку і аудиту в умовах адаптації до Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів аудиту.

Проведено теоретичний аналіз змісту понятійних категорій, що характеризують систему бухгалтерського обліку і аудиту в умовах міжнародної економічної інтеграції, а саме гармонізації і стандартизації. На основі аналізу різних підходів до дефініції «гармонізація» запропоновано його уточнене визначення як процесу, пов'язаного зі спільною діяльністю вчених і практиків, що спрямований на зближення облікових систем різних країн для створення єдиної системи обліку і мінімізації на глобальному рівні всіх відмінностей. Побудовано принципову схему проходження даного процесу та визначено співвідношення різних сучасних концепцій гармонізації обліку і фінансової звітності, що демонструє неоднозначність наукових думок з питань досягнення гармонізації фінансової звітності.

Проведено всебічний аналіз використання Міжнародних стандартів у світовій економічній системі як основи формування глобальної інтеграційної моделі підготовки та поширення фінансової інформації, виявлені способи використання МСФЗ, які найбільш адекватно відповідають задачам розвитку світової економіки. Виокремлено можливі форми застосування МСФЗ та

проведено ранжування МСФЗ в країнах світу за ступенем їх використання: стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній, стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній, стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями, стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковими або дозволеними, Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді.

Досліджено національну нормативно-правову базу бухгалтерського обліку Лівії, на основі чого систематизовані її основні недоліки і об'єктивні причини, що доцільно для подальшого визначення стратегії кардинального реформування в цілому системи лівійської облікової системи. Виділено умови формування бухгалтерської професії в контексті впровадження МСФЗ та запропонована концепція в якій систематизовані методологічні компоненти бухгалтерських знань в Лівії. Визначено пріоритети напрямків реформування національної облікової системи Лівії (концептуальна основа, облік основних об'єктів, аспекти розкриття інформації в звітності, інвестиції та фінансові вкладення, спеціальні стандарти), на основі чого розроблена Програма реформування національної облікової системи Лівії.

Досліджено сутність поняття «конвергенція» і визначено, що під «конвергенцією» необхідно розуміти процес зближення систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом вибору (руху назустріч один до одного) МСФЗ спільно з національними регулюючими органами рішень облікових завдань, які забезпечать підготовку та подання зрозумілої, порівнянної і надійної інформації у фінансовій звітності

Визначено, що на сучасному етапі особливу увагу в процесі конвергенції поки ще приділяється в основному зближенню МСФЗ і загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США (Generally Accepted Accounting Principles) - US GAAP. Обґрунтовано, що процес конвергенції МСФЗ та US GAAP для Лівії є особливо гострим питанням, тому що всі лістингові компанії зобов'язані складати та подавати свою звітність згідно з МСФЗ, чого зараз не спостерігається. В роботі визначені ключові

фактори, що впливають на даний процес, проаналізовано потенційний вплив відмінностей МСФЗ та US GAAP на облік діяльності лівійських компаній, розроблено покроковий план до переходу на використання МСФЗ. План переходу складається з чотирьох етапів: 1 етап – конвергенція МСФЗ і US GAAP; 2 етап – поліпшення нормативно-правової системи шляхом оновлення та зміни законодавчих актів бухгалтерського обліку; 3 етап – видання нових стандартів бухгалтерського обліку на основі МСФЗ; 4 етап – конвергенція лівійських стандартів бухгалтерського обліку з МСФЗ. Особливу увагу було приділено технічним питанням бухгалтерського обліку, а саме: визначені ключові відмінності в підходах до обліку діяльності компаній між МСФЗ та US GAAP та проведене перехресне порівняння між МСФЗ і US GAAP. Оцінено потенційно вплив виявлених розбіжностей на процес обробки даних в бухгалтерських облікових системах, на процес підготовки фінансової звітності та ін.

Доведено, що процес переходу на МСФЗ не є простим, тому для виконання вимог МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» (МСФЗ (IFRS) 1) запропоновані елементи підготовчої роботи в умовах переходу до МСФЗ, які передбачають заходи методологічного та організаційного характеру відповідно до особливостей фінансово-господарської діяльності підприємства. Першим елементом організаційного характеру запропонована розробка облікової політики, яка належить до компетенції організації. Пропонуються 3 моделі формування облікової політики. В рамках моделі 2 запропонована Концептуальна модель формування облікової політики відповідно до МСФЗ. Незважаючи на складність її розробки, ця облікова політика може використовуватися в якості корпоративного документа, що забезпечує єдину систему обліку та звітності і в якості практичного посібника для поточного навчання фахівців організації при переході до МСФЗ. При формуванні облікової політики необхідно враховувати і методичні вимоги МСФЗ, тобто: розділи обліку, по яким в стандартах передбачена можливість вибору із альтернативних варіантів;

розділи обліку, де порядок відображення господарських операцій суворо регламентований та ін. Запропонована модель формування методичних положень облікової політики по МСФЗ.

Особливої актуальності набуває теоретична і практична розробка методу складання фінансової звітності за вимогами МСФЗ і його застосування в рамках комплексного підходу до організації процесу підготовки фінансової звітності, гарантуючи достатню точність подання фінансової інформації в прийнятні терміни. Проведено порівняльний аналіз способів отримання звітності по МСФО українськими компаніями з метою виявлення найбільш оптимального та вироблення пропозицій щодо подальшого розвитку методики реалізованої в рамках застосування даного способу.

Уточнено етапи складання фінансової звітності за кожним із методів, а також, запропоновані концептуальні моделі автоматизованої обробки облікової інформації при використанні методу трансформації, паралельного обліку (конверсії), трансляції, а також запропонованого комбінованого методу складання бухгалтерської (фінансової) звітності в умовах переходу до використання міжнародних стандартів. Запропонована методика підготовки окремої фінансової звітності за МСФЗ дозволяє компанії з найменшими витратами трудових і фінансових ресурсів провести збір та узагальнення інформації з метою підготовки звітності в міжнародному форматі, що докорінно впливає на ефективність управлінських рішень, які багато в чому залежать від достовірності та своєчасності фінансової та управлінської інформації, що міститься у відповідній звітності, відкриваючи організації нові можливості із залучення великих іноземних інвесторів.

Теоретично обґрунтовано необхідність категорії внутрішнього аудиту при впровадженні міжнародних стандартів, а також запропоновані її основні характеристики і визначено місце внутрішнього аудиту в організації контролю господарюючого суб'єкта. Визначено варіанти реалізації функцій внутрішнього аудиту в період переходу на міжнародні стандарти аудиту та фінансової звітності, сформульовані завдання, які вирішуються системою

внутрішнього аудиту, з метою оцінки та вдосконалення системи управління, а також запропонована методика експрес – оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту.

Запропонована концепція внутрішнього аудиту на підприємстві яка є сукупністю цілей, прийомів, методів і способів реалізації діяльності зі збору, фіксації, перевірки і контролю інформації про діяльність підприємства. Результати, отримані по засобах використання процедур вживаних в ході перевірки, можуть бути використані керівництвом для ухвалення ефективних управлінських рішень при переході на МСА.

Систематизовано механізм формування інформаційних потоків, які формують процедуру внутрішнього аудиту в форматі МСФЗ та МСА, спрямований на систематизацію та деталізацію інформаційної бази по конкретним ланкам структури економічного суб'єкта з урахуванням галузевого аспекту, їх угруповання по процедурам і напрямками робіт, а також дозволяє послідовно розглядати всі елементи системи обробки даних.

Практична значимість роботи полягає в можливості використання основних методичних рекомендацій в практиці підготовки звітності за МСФЗ, що дозволить багатьом компаніям ґрунтовно спланувати підготовку першої звітності за МСФЗ, вирішити ряд проблем підготовки, а також дозволить знизити витрати, пов'язані з переходами на застосування МСФЗ та МСА.

Ключові слова: бухгалтерський облік, гармонізація, стандартизація, конвергенція, міжнародні стандарти фінансової звітності, трансформація,

ANNOTATION

Asvae Azaden. Accounting and auditing according to international standards in terms of integration into the world economy. – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The dissertation for competition of the scientific degree of Candidate of Economic Sciences (PhD) by specialty 08.00.09 – accounting, analysis and audit

(by the types of economic activity). – Kharkiv State University of Food Technology and Trade of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2019.

The dissertation is devoted to solving actual scientific and practical tasks concerning the improvement of organizational and methodical principles of accounting and auditing in the conditions of adaptation to International Financial Reporting Standards and International Standards on Auditing.

Theoretical analysis of the content of conceptual categories that characterize the system of accounting and audit in the conditions of international economic integration, namely, harmonization and standardization, is carried out. On the basis of the analysis of different approaches to the definition of "harmonization", its clarified definition as a process associated with the joint activities of scientists and practitioners, aimed at convergence of accounting systems of different countries for the creation of the unified system of accounting and minimization of the global level of all differences is proposed. The principled scheme of passing this process is created, and the correlation between different modern concepts of harmonization between accounting and financial reporting, which demonstrates the ambiguity of scientific opinions on the issues of the harmonization of financial reporting, is determined.

The use of International Standards in the world economic system as the basis for the formation of a global integration model for the preparation and dissemination of financial information is comprehensively analyzed. The ways for using IFRS that are most appropriate to the objectives of the world economy are revealed. The possible forms of IFRS application are outlined and IFRS are ranked in the countries around the world by their degree of use: IFRS standards required for domestic public companies; IFRS standards permitted, but not required for domestic public companies; IFRS standards required or permitted for listing by foreign companies; mandatory or permitted IFRS standard for SMEs. IFRS standard for SMEs is under consideration.

The national regulatory framework for accounting in Libya has been investigated, on the basis of which its main shortcomings and objective reasons are

systematized, which is expedient for further definition of the strategy of cardinal reform in the whole system of the Libyan accounting system. The conditions for the formation of the accounting as a profession in the context of introducing IFRS are outlined, and the concept in which the systematized methodological components of accounting knowledge in Libya is proposed. The priorities of the reform of the national accounting system of Libya (conceptual framework, accounting of the main objects, aspects of the information disclosure in reporting, capital and financial investments, special standards), on the basis of which the program of reforming the national accounting system of Libya was developed.

The essence of the concept of "convergence" is studied. It is determined that "convergence" should be understood as the process of rapprochement of accounting and reporting systems by choosing (moving towards each other) IFRS together with national regulatory authorities for solving accounting problems that will ensure the preparation and presentation of a clear, comparable and reliable information in the financial statements.

It is determined that, at the present stage, the focus in the convergence process is on the rapprochement of IFRS and generally accepted principles of accounting (US GAAP). It is substantiated that the process of convergence between IFRS and US GAAP for Libya is particularly acute because all listed companies are to compile and submit their reporting according to IFRS, which is not currently observed. The paper identifies the key factors that influence this process, analyzes potential impact of differences between IFRS and US GAAP on the accounting of Libyan companies, and develops a step-by-step plan for the transition to using IFRS. The transition plan consists of four phases: stage 1 – convergence of IFRS and US GAAP; stage 2 – improvement of the regulatory system by updating and changing legislative acts of accounting; stage 3 – issue of New IFRS Accounting Standards; stage 4 – convergence of Libyan accounting standards with IFRS. Particular attention is paid to technical issues of accounting, namely: key differences in the approaches to accounting in companies between IFRS and US GAAP were identified, and cross comparison was made between IFRS and US

GAAP. The potential impact of the detected discrepancies on data processing in accounting systems, on the process of financial statements preparation, etc. is estimated.

It is proved that transition to IFRS is not straightforward, therefore, in order to fulfillment of requirements with IFRS 1, "First Application of International Financial Reporting Standards" (IFRS 1), the elements of preparatory work in the conditions of transition to IFRS that presuppose methodological and organizational measures in accordance with the peculiarities of financial and economic activity of the enterprise, are anticipated.

The first element of the organizational nature is the development of accounting policy that falls within of the organization competence. 3 models of accounting policy are presented. As a part of Model 2, a Conceptual Model for the Formation of Accounting Policies in accordance with IFRS is proposed. Despite the complexity of its development, this accounting policy can be used as a corporate document that provides a unified accounting and reporting system, and as a practical guide for the current training of the organization's specialists during the transition to IFRS. When forming an accounting policy, it is also necessary to take into account methodological requirements of IFRS, i.e.: accounting sections, according to what standards the possibility of choosing from alternative options is provided; sections of accounting, where the order of economic operations' reflection is strictly regulated, etc. The model for the formation of methodical provisions of accounting policy under IFRS is proposed.

Theoretical and practical development of the method of financial reporting by the requirements of IFRS and its application within the framework of the integrated approach to the organization of the process of financial reporting preparation, ensuring sufficient accuracy of submitting financial information in reasonable time, becomes especially relevant. The ways of obtaining IFRS reporting by Ukrainian companies are comparatively analyzed for the identification of the most optimal one, and in order to develop proposals for the further development of the method implemented within the framework of its application.

The stages of financial statements compilation by means of each of the methods are specified, as well as the conceptual models of automated processing of accounting information using the method of transformation, parallel accounting (conversion), translation, as well as the proposed combined method of compiling accounting (financial) reporting in the conditions of transition to the use of international standards. The proposed methodology of preparing individual financial statements under IFRS allows a company with the lowest cost of labor and financial resources to collect and aggregate information for the preparation of reporting in an international format that has a fundamental impact on the effectiveness of managerial decisions, which largely depend on the reliability and timeliness of financial and managerial information contained in the relevant reporting, opening new opportunities to the organization for attracting large foreign investors.

The necessity of the category of internal audit during the implementation of international standards was theoretically substantiated, as well as its main characteristics were proposed, and the place of internal audit in the organization of the economic entity control was determined. The variants of the implementation of internal audit functions during the period of transition to international standards of audit and financial reporting are defined, the tasks solved by the internal audit system are formulated in order to assess and improve the system of management, and the method of express assessment of the activities of the internal audit service is proposed.

The concept of internal audit at the enterprise, which is a set of goals, methods, methods and methods of realization collection, fixing, checking and control of the information about activity of the enterprise is offered. The results obtained through the application of procedures used during the inspection, can be used by management to make effective managerial decisions when transitioning to ISA.

The mechanism of creating information flows is systematized. It forms the procedure of internal audit in the format of IFRS and ISA, aimed at the systematization and detailing of the information base on the concrete links of the

economic entity structure taking into account the branch aspect, their grouping according to the procedures and directions of work. It also allows us to consistently consider all elements of the data processing system.

Practical value of the obtained results is the possibility of using the main methodological recommendations in the IFRS reporting practice, which will enable many companies to plan the preparation of the first IFRS reporting thoroughly, to resolve a number of training issues, and to reduce the costs connected with the transition to the application of IFRS and ISA.

Key words: accounting, harmonization, standardization, convergence, international standards of financial reporting, transformation, conversion, broadcast, internal audit, concept.

НАУКОВІ ПРАЦІ, В ЯКИХ ОПУБЛІКОВАНІ ОСНОВНІ НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДИСЕРТАЦІЇ

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

1. Асває Азадєн. Текущее состояние и перспективы перехода на МСА в развивающихся странах Африки и Ближнего Востока. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 30. Ч. 2. С. 122-128 (включено до Index Copernicus (Польща) (0,84 друк. арк.).

2. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Актуальные проблемы внутреннего аудита в условиях адаптации к международным стандартам. Бізнес-навігатор. 2018. Вип. 4 (47). С. 174-180 (включено до Index Copernicus (Польща) (заг. обсяг 0,85 друк. арк., особисто автору належить 0,4 друк. арк.: запропонована модель внутрішнього аудиту орієнтована на ефективність процесів управління ризиками).

3. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Концепція внутрішнього аудиту в період адаптації і гармонізації до МСФЗ та МС. Економічний простір. 2018. № 137. С. 95-105. (включено до Index Copernicus (Польща), Google Scholar (США)) (заг. обсяг 0,9 друк. арк., особисто автору належить 0,45 друк. арк.):

запропоновано і обґрунтовано підхід до формування концепції організації внутрішнього аудиту на підприємстві, що є синтезом елементів, дозволяє цілісно представити систему організації внутрішнього аудиту за допомогою виділення організації суб'єктів внутрішнього аудиту й організації процесу внутрішнього аудиту).

4. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ. Проблеми економіки. 2018. № 4(38). С.286-293. (включено до ULRICHSWEB (США), Index Copernicus (Польща), Directory of Open Access Journals (Швеція), Academic Journals Data base (Швейцарія), Get Info (Німеччина) та ін.) (заг. обсяг 0,96 друк. арк., особисто автору належить 0,46 друк. арк.: проведено порівняльний аналіз способів отримання фінансової звітності за МСФЗ з метою виявлення найбільш оптимального для підготовки звітності за МСФЗ та надані пропозиції, щодо подальшого розвитку методики, яка буде реалізована в рамках застосування конкретного способу).

5. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Международная конвергенция стандартов бухгалтерского учета: проблемы и перспективы. [Електронний ресурс]. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. Електронне наукове фахове видання. 2018. Вип. № 4(15). С. 394-402. Режим доступу: www.easterneurope-ebm.in.ua/index.php/2018 (заг. обсяг 0,86 друк. арк., особисто автору належить 0,5 друк. арк.: розглянуто поняття конвергенції, міжнародної конвергенції стандартів бухгалтерського обліку з акцентом на етапи її розвитку та з урахуванням аналізу міжнародного досвіду, проаналізовано позитивні та негативні сторони цього процесу).

6. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Международные стандарты бухгалтерского учета в развивающихся странах Африки: проблемы и перспективы. Science and practice: Collection of scientific articles. Thorpe-Bowker®, Melbourne, Australia. 2016 P. 119-125. (включено до РИНЦ та Conference Proceedings Citation Index – Social Sciences&Humanities (CPCI-SSH)) (заг. обсяг 0,5 друк. арк., особисто автору належить 0,3 друк. арк.:

обґрунтовані фактори, які можуть бути розглянуті в якості проблем і труднощів, які стоять перед впровадженням МСФЗ в країнах Африки).

НАУКОВІ ПРАЦІ, ЯКІ ЗАСВІДЧУЮТЬ АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ:

7. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Особливості конвергенції національних стандартів із МСФЗ. Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність : Матеріали Міжнар. Наук.-практ.конф. м. Харків, 19 травня 2016 р. : [тези у 2-х ч.]. Харків : ХДУХТ, 2016. Ч. 2. С. 3-4 (заг. обсяг 0,1 друк. арк., особисто автору належить 0,05 друк. арк.: визначено проблеми, щодо розуміння і трактування поняття МСФЗ в нормативних документах).

8. Акімова Н.С., Азадєн А. Некоторые проблемы принятия МСФО в странах Африки. Финанси, облік і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: сучасні проблеми та перспективи розвитку теорії і практики: матеріали ІІІ Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Харків, 28 жовтня 2016 р. Х. : ХДУХТ, 2016. С. 43-44 (заг. обсяг 0,1 друк. арк., особисто автору належить 0,05 друк. арк.: обґрунтована неможливість безапеляційного прийняття МСФЗ влюбій країні, без будь яких змін).

9. Асває Азадєн. Должна ли Африка принять МСФО? Развитие харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність: Матеріали Міжнар.наук.-практ.конф.присвяченої 50-річчю заснування Харківського державного університету харчування та торгівлі, 18 травня 2017 р. : [тези у 2-х ч.] м. Харків : ХДУХТ, 2017. Ч. 2. С. 5-6(0,1друк. арк.).

10. Асває Азадєн. Некоторые аспекты внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Ливии. Економіка, фінанси, облік та управління: оцінка та перспективи розвитку в Україні та світі: тези доповідей Міжнар. Наук.-практ.конф. м. Полтава, 22 грудня 2017 р.: у 3 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2017. Ч. 2.С. 29-31(0,2 друк. арк.).

11. Акимова Н.С., Азадэн А. Принятие международных стандартов финансовой отчетности в развивающихся странах. Актуальні питання сьогодення: матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. м Вінниця, 20 березня 2018 р. Обухів: Друкарня «Друкарник» (ФОП Гуляєва В.М.). 2018. Т.6. С.19-25(заг. обсяг 0,4 друк. арк., особисто автору належить 0,2 друк. арк.: досліджені та виокремлені проблеми з якими стикається реалізація впровадження МСФЗ в Лівії).

12. Акимова Н.С., Асвае Азадэн. Бухгалтерский учет в развивающихся странах Африки: исторические аспекты. Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III Міжнар.наук.-практ.конф., м. Ужгород, 18-19 квітня 2018 р. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. С. 12-15(заг. обсяг 0,2 друк. арк., особисто автору належить 0,1 друк. арк.: проаналізовано історичні етапи розвитку бухгалтерського обліку в Лівії та визначені проблеми сьогодення).

13. Акімова Н.С., Асвае Азадэн. Передумови формування сучасної моделі бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс]. Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу: тези доповідей I Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Харків, 22 березня 2018 р. Х. : ХДУХТ, 2018. С.5-7. Режим доступу:

http://www.repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/19340/1/%D0%A2%D0%B5%D0%B7%D0%B8_%D0%B4%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D0%B2..pdf. (заг. обсяг0,1 друк. арк., особисто автору належить 0,05 друк. арк.: систематизовано моделі взаємодії різних облікових підсистем).

14. Акимова Н.С., Асвае Азадэн. Классификация национальных систем бухгалтерского учета: мировой опыт. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ.конф. м Львів, 17-18 травня 2018р.: Львів, 2018. С. 15-18(заг. обсяг 0,2 друк. арк., особисто автору належить 0,1 друк. арк.: проведено порівняльний аналіз

систем обліку різних країн і виокремлено їх класифікаційні ознаки на основі дедуктивного підходу).

15. Азадэн А. Тенденции внедрения МСА в странах Африки и Ближнего Востока. Актуальні проблеми та перспективи розвитку України в галузі управління та адміністрування: ініціативи молоді [Електронний ресурс] : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Харків, 17 травня 2018 р. Х. : ХДУХТ, 2018. С.40-43. Режим доступу:<http://www.hduht.edu.ua/index.php/uk/conf/1635-conf-17-5-18> (0,2 друк. арк.).

16. Асвае Азадэн. Концептуальные основы составления финансовой отчетности по МСФО: критический анализ. Фінансові механізми сталого розвитку України : матеріали I Міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 25-26 жовтня 2018 р. Х. : Видавництво Іванченка І. С., 2018. С.174-177(0,2 друк. арк.).

17. Асвае Азадэн. Роль институционального давления на принятие МСФО в развивающихся странах. Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність : тези доповідей Міжнар. наук.-практ.конф., м Харків, 19 листопада 2018 р. [тези у 2 ч.]. Х. : ХДУХТ, 2018. Ч. 2. - С. 7-8(0,1 друк. арк.).

ЗМІСТ

ВСТУП.....	18
РОЗДІЛ 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ	
МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ.....	
1.1. Гармонізація і стандартизація як об’єктивна необхідність розвитку системи бухгалтерського обліку і звітності: міжнародний досвід.....	29
1.2. Міжнародні стандарти фінансової звітності та підходи до їхньої імплементації в світову облікову систему.....	49
1.3. Розвиток національної облікової системи Лівії та її нормативного регулювання - як запорука впровадження міжнародних стандартів.....	66
Висновки за розділом 1.....	86
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ	
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ.....	
2.1. Сучасні проблеми конвергенції МСФЗ та GAAP US: досвід Лівії.....	88
2.2. Концептуальні основи системи МСФЗ: базові пропозиції та якісні характеристики.....	114
2.3. Практичні аспекти переходу на МСФЗ та проблеми підготовки першої звітності.....	129
2.4. Формування інноваційних підходів до використання засобів комп’ютеризації при підготовці звітності до МСФЗ та МСА....	160
Висновки за розділом 2.....	177
РОЗДІЛ 3. ГАРМОНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	
В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ..	
179	
3.1. Методика організації внутрішнього аудиту при переході на міжнародні стандарти.....	179
3.2. Концепція внутрішнього аудиту в період адаптації і гармонізації з МСФЗ та МСА.....	197
3.3. Методичне забезпечення реалізації концепції ризик-	

орієнтованого внутрішнього аудиту	203
Висновки за розділом 3.	212
ВИСНОВКИ.....	215
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	219
ДОДАТКИ.....	243
Додаток А. Дефініції поняття «гармонізація» та «стандартизація» в різних літературних джерелах.....	244
Додаток Б. Характеристика використання МСФЗ в країнах.....	249
Додаток В. Запропонована програма розробки лівійських стандартів бухгалтерського обліку.....	269
Додаток Г. Анкетування.....	271
Додаток Д. Відмінності та схожості в принципах обліку, підготовки та консолідації фінансової звітності між МСФЗ і US GAAP..	273
Додаток Е. Коротке переписує порівняння між МСФЗ і US GAAP.....	281
Додаток Ж. Етапи переходу на МСФЗ з системи GAAP США.....	283
Додаток З. Порівняння форм фінансової звітності за НП(С)БО та МСФЗ.....	284
Додаток И. Узагальнення підходів до визначення поняття «облікова політика».....	289
Додаток К. Етапи підготовки фінансової звітності способом трансформації.....	294
Додаток Л. Етапи підготовки фінансової звітності способом паралельного обліку.....	296
Додаток М. Порівняльна характеристика способів отримання фінансової звітності за МСФЗ.....	297
Додаток Н. Основні налаштування та етапи в модулі МСФЗ.....	301
Додаток П. Ризики, що виникають в ході проекту по автоматизації.....	304
Додаток Р. Концептуальні моделі автоматизованої обробки облікової інформації.....	308
Додаток С. Етапи впровадження служби внутрішнього аудиту.....	312
Додаток Т. Акти впровадження.....	313
Додаток У. Список публікацій.....	320

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний етап економічного розвитку в загальносвітовому масштабі характеризується інтернаціоналізацією економічних, фінансових, політичних і суспільних відносин, що є наслідком прояву глобалізаційних процесів. Для країн, переорієнтованих на ринкову економіку, що прагнуть «завоювати» міжнародні ринки і вкрай зацікавлених в іноземному капіталі, особливого значення набуває проблема діагностики сучасного стану системи норм, правил, принципів і засобів надання фінансової інформації за допомогою бухгалтерського обліку, яка є доступною для розуміння іноземним інвесторам і кредиторам. Проведення діагностики та акумуляція досвіду економічно розвинених країн в області методології облікових процедур є відправною точкою для успішного вирішення завдань прогнозування та стратегічного планування розвитку системи обліку.

У цих умовах формування і розвиток міжнародного обліку відбувається за двома напрямками. Перший – це гармонізація різних систем бухгалтерського обліку, другий – стандартизація облікових процедур. Розвиток цих двох напрямків пов'язаний з діяльністю значної кількості міжнародних організацій, серед яких «пальму першості» утримує Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності (РМСФЗ), яка є прихильником стандартизації облікових процедур і розробляє Міжнародні стандарти фінансової звітності. Стандарти МСФЗ є на сьогодні найбільш універсальною системою обліку, що відповідає інтересам і запитам щодо якості надання фінансової звітності представників різних країн. Впровадження МСФЗ дозволяє послідовно усунути недоліки і невідповідності вітчизняної системи бухгалтерського обліку запитам ринкової економіки без порушення цілісності цієї системи. Ключовою проблемою визнається і подальший розвиток системного підходу до організації внутрішнього аудиту в форматі міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і міжнародних

стандартів аудиту (МСА), а також науково-методичних положень їх прив'язки до конкретних економічних суб'єктів .

Сучасні тенденції в розвитку теоретичних і організаційно-методичних підходів до механізму використання МСФЗ знайшли відображення в роботах М.Ван Бреда, Ю. А. Вериги, С. Ф Голова, С. Я. Зубілевич, В. Н. Костюченко, Г. Г. Кірейцева, Л. Г. Ловінської, М. Р. Метьюса, Н. А. Остап'юка, В.М.Пархоменка, О. М. Петрука, М. С. Пушкаря, В.К.Савчука, Я. В. Соколова, В. В. Сопко, Л. В. Чижевської, О. В. Чумак, М. Г. Чумаченка та багатьох інших. Окремими проблемами впровадження міжнародних стандартів в країнах Африки, в тому числі і в Лівії, займаються такі вчені як Бхагабан Дас, Есса Ель-Фірджані, Кілані, Мохамед Абулгасем Закарі, Наджеб Масуд, Раудха Трабелсі, Реда М. Ельхудері, Шамсаддин Фараджта ін. Але в цих роботах, як правило, не сформована загальна концепція створення інфраструктури та механізму використання МСФЗ, недостатньо проведено комплексний порівняльний аналіз за окремими країнами в розрізі різних напрямків, не надано оцінку аналітичності інформації, що особливо важливо для розуміння змісту фінансової звітності.

Дослідженням розвитку аудиту в Україні та адаптації його до міжнародних стандартів займаються ряд науковців, а саме: В. В. Галкін, С. Ф. Голов, В.М. Жук, С.Л. Канигін, Ю.В.Прозоров та ін. Таким чином, є незначна кількість досліджень, що дають системне уявлення про внутрішній аудит, однак створення концептуальної моделі внутрішнього аудиту в умовах застосування МСФЗ та МСА залишається однією з найменш досліджених областей економічної науки. Вирішення цих проблем може базуватися як на вивченні теоретичних аспектів створення системи бухгалтерського обліку та звітності, так і на узагальненні методів формування практики використання МСФЗ в європейських країнах. Зазначені проблеми свідчать про актуальність і практичну значимість обраної теми та зумовлює логіку поставлених завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.
Дисертація виконана у відповідності з планом науково-дослідної роботи

кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування Харківського державного університету харчування та торгівлі МОН України і є фрагментом комплексної науково-дослідної роботи «Адаптація вітчизняної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних стандартів» (номер державної реєстрації 0116U0084). У процесі розробки зазначеної теми, особистий внесок автора полягає у внесенні ряду пропозицій щодо удосконалення процесу конвергенції між МСФЗ та US GAAP, МСФЗ та НП(С)БО, виявлено недостатній ступінь конвергенції форм фінансової звітності, які використовуються в Україні з вимогами МСФЗ. Запропоновано і обґрунтовано підхід до формування концепції організації внутрішнього аудиту на підприємстві. Розроблена концепція, яка є синтезом елементів, дозволяє цілісно представити систему організації внутрішнього аудиту за допомогою виділення суб'єктів внутрішнього аудиту й організації процесу внутрішнього аудиту. Дана концептуальна модель внутрішнього аудиту максимально гармонізує практичне застосування міжнародних стандартів внутрішнього аудиту.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендації щодо організації процесу і методики бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту в умовах інтеграції в світову економіку і переходу до МСФЗ та МСА.

Відповідно до зазначеної мети у дисертації поставлено такі завдання:

– проаналізувати теоретико-методичні основи міжнародної інтеграції, гармонізації та стандартизації у сфері бухгалтерського обліку, систематизувати чинники гармонізації національних систем бухгалтерського обліку та здійснити якісний аналіз Міжнародних стандартів як основи формування глобальної інтеграційної моделі підготовки та поширення фінансової інформації;

– дослідити сучасний стан національної системи бухгалтерського обліку в Лівії, її нормативно-правову базу, визначити основні передумови реформування національної системи бухгалтерського обліку та розробити

концептуальні засади програми реформування національної облікової системи;

- встановити розбіжності у вимогах GAAP US та МСФЗ, які можна застосувати до діяльності лівійських компаній, з метою врахування їх при переході від GAAP US до МСФЗ;

- сформулювати практичні рекомендації в області організаційного забезпечення процесу розробки облікової політики з огляду на специфіку підготовки першої звітності за МСФЗ;

- провести порівняльний аналіз способів отримання фінансової звітності за МСФЗ з метою виявлення найбільш оптимального і надати пропозиції щодо подальшого розвитку методики, яка буде реалізована в рамках застосування даного способу;

- запропонувати модель облікової системи з метою підготовки звітності в міжнародному форматі і розробити інструментарій обліково-аналітичного забезпечення процесу підготовки звітності за МСФЗ в умовах комп'ютеризації;

- розробити концепцію внутрішнього аудиту економічних суб'єктів і визначити варіанти реалізації функцій внутрішнього аудиту в період переходу на МСА та МСФЗ, запропонувати напрями оцінки ризиків системою внутрішнього аудиту;

- запропонувати методику експрес-оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту, що формує процедуру внутрішнього аудиту в форматі МСФЗ і МСА.

Об'єктом дослідження є процес реформування системи бухгалтерського обліку, звітності і аудиту в Україні та Лівії відповідно до МСФЗ.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і методичних аспектів реформування системи бухгалтерського обліку і аудиту відповідно до вимог МСФЗ.

Методи дослідження. Теоретичною основою дослідження є системний підхід щодо пізнання різних економічних явищ і процесів у безперервному їх взаємозв'язку. Для досягнення поставленої мети у роботі використано такі методи дослідження: абстрактно-логічний метод – при окресленні мети і завдань дисертаційної роботи; діалектичний і системний методи – для дослідження теоретико-методологічних засад гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності; методи порівняння, аналізу і синтезу, індукції та дедукції – для дослідження й узагальнення наукових розробок із питань систем бухгалтерського обліку, що склалися у світі; історичний і логічний методи – для дослідження передумов виникнення й об'єктивних закономірностей еволюції міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності; методи спостереження, економіко-статистичного аналізу, експертних оцінок – для виявлення стану і перспектив впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, Лівії і в світовому масштабі; метод аналогії і групування – при визначенні етапів облікового процесу в умовах комп'ютеризації; табличний, графічний методи, порівняння, моделювання – для вивчення питань методики і організації переходу до складання фінансової звітності за МСФЗ; методи моделювання та логічний аналіз – для розробки цілісної моделі облікової політики та моделі внутрішнього аудиту в умовах застосування МСФЗ та МСА; графічний метод – для наочної демонстрації отриманих результатів дослідження. Широко використано системний підхід до застосування принципів і методики ведення бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту та складання фінансової звітності за МСФЗ. Апробація запропонованих у дисертації методичних і практичних розробок проводилася експериментальним методом.

Інформаційну базу дослідження становлять: закони та нормативно-правові акти України та Лівії; національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку України; Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; Міжнародні стандарти фінансової звітності; статистичні дані Державної служби статистики України; дані офіційного сайту МСФЗ;

Світовий атлас даних; монографії та наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених та економістів-практиків у періодичних виданнях; англomовна література; довідково-інформаційні видання; матеріали наукових конференцій; електронні ресурси; власні спостереження здобувача; логічні узагальнення.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку і аудиту за міжнародними стандартами в умовах інтеграції в світову економіку. Найбільш суттєві теоретичні та практичні результати, що мають наукову новизну, полягають у наступному:

удосконалено:

– методичні положення щодо формування комплексної облікової політики, яка базується на Концептуальній основі МСФЗ, є невід’ємною складовою фінансової звітності і на відміну від існуючої враховує взаємозв’язок вимог діючих нормативних документів та положень МСФЗ, що дозволило розробити опис елементів концептуальної моделі формування облікової політики відповідно до МСФЗ, визначити перелік етапів її формування, а саме: вибір способу підготовки звітності за МСФЗ, розробка облікової політики; адаптація облікової системи і навчання персоналу, та побудувати модель методичного розділу облікової політики;

– методичний підхід до оптимізації способів трансформації фінансової звітності, відмінність якого полягає в тому, що на основі аналізу та узагальнення переваг та недоліків існуючих методів запропоновано альтернативний комбінований метод за умови автоматизованої обробки облікової інформації, який об’єднує метод конверсії (паралельний метод), та метод трансляції що дозволяє підвищити ефективність облікового процесу та створити прийнятні умови переходу до МСФЗ. Використання даного методу дозволяє скоротити терміни підготовки фінансової звітності за МСФЗ, сформувати базу для прийняття оперативних управлінських рішень,

підвищити аналітичність інформації, що дозволяє найбільш ефективно проводити аналіз фінансово-господарської діяльності компанії;

– організаційні положення верифікації внутрішнього аудиту, який орієнтований на ринкову систему світового рівня, що дозволило: врахувати фактори, що впливають на ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту і дозволяють цілісно представити систему організації контрольної діяльності в умовах переходу до МСФЗ та створити ефективну модель експрес-оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту, що стало підґрунтям для розробки ефективної концептуальної моделі внутрішнього аудиту спрямовану на адаптацію до міжнародних стандартів;

– організаційне забезпечення реформування національної облікової системи Лівії, у якості складових якого виділено параметри систематизації об'єктів обліку, чинники впливу на реформування системи бухгалтерського обліку, необхідність врахування положень спеціальних стандартів, що може бути використано при розробці концепції бухгалтерських знань для впровадження МСФЗ, організаційно-методичного механізму модернізації національної системи бухгалтерського обліку в Лівії та програми розробки національних облікових стандартів Лівії.

дістали подальшого розвитку:

– категоріально-термінологічний апарат бухгалтерського обліку шляхом уточнення трактування понять: «гармонізація», яке визначено як процес, пов'язаний зі спільною діяльністю вчених і практиків, спрямований на зближення облікових систем різних країн для створення єдиної, гнучкої системи обліку всіма країнами і мінімізації на глобальному рівні всіх відмінностей; та «конвергенція», під яким розуміється процес зближення систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом вибору (руху назустріч один до одного) МСФЗ спільно з національними регулюючими органами рішень облікових завдань, які забезпечать підготовку та подання зрозумілої, порівнянної і надійної інформації у фінансовій звітності, що має науково-теоретичне значення та може служити основою для розробки практичних

рекомендацій реформування обліково-звітної системи з урахуванням положень МСФЗ;

– організаційно - методичний механізм регулювання системи бухгалтерського обліку в Лівії, який відповідає завданням міжнародної гармонізації систем обліку і звітності, що доцільно для подальшого визначення стратегії її кардинального реформування;

– методологічна послідовність етапів складання звітності за МСФЗ, яка при переведенні фінансової звітності складеної за національними положеннями бухгалтерського обліку в МСФЗ-формат надає можливість вибору методу трансформації, конверсії або трансляції, що сприяло вирішенню практичних питань нівелювання існуючих відмінностей з метою зближення облікових систем різних країн для створення єдиної, гнучкої системи обліку на глобальному рівні.

– методичний інструментарій впровадження ризик-орієнтованого підходу при визначенні аудиторського ризику, що включає наступне: етапи зрілості управління ризиками, визначення цілей бізнес-процесу оцінку ризиків, інтерпретовану концепцію проведення ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту, визначення етапів організації внутрішнього аудиту, оформлення заходів щодо удосконалення системи контролю. Даний інструментарій може бути використаний при: розробці стандартів службою внутрішнього аудиту; створенні нових методик аудиторської перевірки; в системі фінансового аналізу.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що теоретико-методичні положення дисертаційної роботи доведено до рівня конкретних практичних рекомендацій щодо організації обліку і аудиту за міжнародними стандартами в умовах інтеграції в світову економіку.

Результати дослідження та пропозиції дисертанта впроваджено в практичну діяльність українських підприємств та компаній Лівії. Зокрема, запропоновано та впроваджено:

– рекомендації щодо способів підготовки першої фінансової звітності за МСФЗ та формуванню основних етапів за кожним із них (ТОВ «Харелектромет», довідка № 582 від 26.07.2018р.),

– модель облікової політики, що забезпечує відповідність фінансової звітності яка відображає специфіку першого застосування МСФЗ (ТОВ «Рембудпобут» довідка № 12-04/2 від 12.04.2018 р.);

– покроковий план переходу від системи GAAP США на МСФЗ (IFRS) на підприємствах Лівії («Authority of Natural Science Research and technology» - «Управління природничих наукових досліджень і технологій» Certificate 03/10/2018);

– теоретичні і технічні підходи до бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності при переході з GAAP США на МСФЗ (IFRS) («National Mining Corporation (NMC)» Libya - «Національна добувна корпорація» Лівія, Certificate 496/7 19.02.18 р.);

– концептуальна модель внутрішнього аудиту, що є синтезом елементів, дозволяє цілісно представити систему організації внутрішнього аудиту яка максимально гармонізує практичне застосування міжнародних стандартів внутрішнього аудиту («Al Rahila oil services company» - «Нафтосервісна компанія Аль Рахіла» Certificate 237/17 від 20.08 2018 р.)

Розроблені Методичні підходи, щодо організації бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту застосовуються у навчальному процесі Харківського державного університету харчування та торгівлі (акт впровадження № 23 від 18.09.2018 р.) при викладанні дисциплін «Облік і звітність за МСФЗ», «Облік ЗЕД» та «Аудит».

Особистий внесок здобувача. Наукові положення, обґрунтування, висновки і рекомендації, що винесені на захист, отримано автором особисто та опубліковано у наукових виданнях. Із наукових публікацій у співавторстві

в дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є результатом власної роботи дисертанта.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні положення та практичні результати дисертації оприлюднені на: Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність» (Харків, 2016 р.); III Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Фінанси, облік і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: сучасні проблеми та перспективи розвитку теорії і практики» (Харків, 2016 р.); Міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій 50-річчю заснування Харківського державного університету харчування та торгівлі «Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність» (Харків, 2017 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Економіка, фінанси, облік та управління: оцінка та перспективи розвитку в Україні та світі» (Полтава, 2017 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання сьогодення» (Вінниця, 2018); III Міжнародній науково-практичній конференції «Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці» (Ужгород, 2018 р.); I Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу» (Харків, 2018 р.); VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації» (Львів, 2018); Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку України в галузі управління та адміністрування: ініціативи молоді» (Харків, 2018 р.); I Міжнародній науково-практичній конференції «Фінансові механізми сталого розвитку України» (Харків, 2018); Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток харчових виробництв, ресторанного та

готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність» (Харків, 2018 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 17 наукових праць загальним обсягом 8,02 друк. арк., у тому числі: 4 статті у наукових фахових виданнях України, внесених до міжнародних наукометричних баз, загальним обсягом 3,55 друк. арк.; 1 стаття у науковому фаховому виданні України, загальним обсягом 0,86 друк. арк.; 1 стаття у науковому періодичному виданні іншої держави загальним обсягом 0,5 друк. арк.; 11 праць апробаційного характеру загальним обсягом 3,11 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з анотації, списку публікацій за результатами дослідження, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний текст дисертації складає 218 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 37 таблиць (з них 6 займають 8 повних сторінок), та 45 рисунків (з них 15 займають повних 15 сторінок). Список використаних джерел складається з 223 найменувань – на 24 сторінках, 18 додатків – на 65 сторінках.

РОЗДІЛ 1

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

1.1. Гармонізація і стандартизація як об'єктивна необхідність розвитку системи бухгалтерського обліку і звітності: міжнародний досвід

Початок третього тисячоліття ознаменувався тим, що в світовому економічному співтоваристві сформувалися стійкі тенденції економічного розвитку, які характеризуються посиленням інтеграційних процесів на всіх рівнях управління і в усіх галузях світової економіки.

В останні роки глобалізація економічних відносин спричинила зміни господарського життя економічних суб'єктів, зумовила необхідність уніфікації правил ведення бухгалтерського обліку в усьому світі як інструменту ділової комунікації, здатного передавати економічну інформацію. При розгляді процесів, направлених на зменшення розбіжностей у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності різних країн, використовують такі поняття як «конвергенція», «гармонізація» та «стандартизація».

В даному розділі зупинимось тільки на поняттях «гармонізація» та «стандартизація». Поняття «конвергенція» буде розглянуто в другому розділі дисертаційного дослідження.

Окремим питанням реформування бухгалтерського обліку, його уніфікації, гармонізації та стандартизації, їх значенню для розвитку бухгалтерського обліку присвячено праці таких вітчизняних та зарубіжних учених, як: Ф. Ф.Бутинець, С. Ф. Голов, В.І. Єфіменко, В.Е.Казмирчук, В.М. Пархоменко, В. Г. Швець, Л. П. Нищенко, О. М. Петрук, Л. Г. Ловінська, Н. О. Лоханова, Т.Ю. Дружиловська, Г. Міік, Є.А. Мизиковський, С. Пелтцман, Р.А. Посієр, С. Салтер, та ін. Вчені розглядали питання гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також

визначення основних напрямків удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі міжнародного досвіду

Глибоке розуміння змін, що відбуваються в сфері бухгалтерського обліку та звітності, може бути отримано тільки при розгляді інтеграційної спрямованості цих процесів, при їх аналізі в якості однієї з найважливіших складових міжнародної інтеграції. У загальному вигляді інтеграція в сфері бухгалтерського обліку – це процес мінімізації відмінностей між правилами підготовки та подання фінансової інформації, складовими національної системи обліку і звітності. Цей процес спрямований на усунення бар'єрів для поширення і розуміння фінансової інформації в масштабах світової економіки.

На нашу думку, гармонізацію треба починати з детального дослідження і узагальнення відмінностей в національних облікових стандартах і лише потім здійснювати порівняння систем для досягнення певної порівнянності. Кінцевий результат нормалізації облікових стандартів виражається в їх стандартизації, яка забезпечує доступ до єдиних принципів і бухгалтерських правил, рекомендованих міжнародними стандартами.

Варто зазначити, що на сьогодні у світі склалися такі організаційні моделі обліку, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог щодо виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках [155, с.500–504]. Однак, на нашу думку, оперувати поняттям моделі бухгалтерського обліку складно в силу того, що країн з повністю ідентичними системами бухгалтерського обліку не існує. Це дозволяє створювати і обґрунтовувати різноманітні класифікації моделей бухгалтерського обліку. У зарубіжній науковій літературі відомі різні класифікації національних бухгалтерських систем. Порівняльний аналіз систем обліку різних країн і виділення їх класифікаційних ознак характеризується двома основними підходами: дедуктивним і індуктивним. В даному дослідженні зупинимося на особливостях першого підходу.

Серед найбільш відомих класифікацій, створених в рамках дедуктивного підходу, можна виділити класифікації Г. Мюллера, Х. Гернона і Г. Мііке, С. Грея і Г.Хофстеде, С. Салтера [12, с.15]. Дедуктивний підхід пов'язаний з вивченням впливу зовнішнього середовища на організацію системи бухгалтерського обліку суб'єкта економіки і побудовою на основі викликів цього середовища певних облікових моделей. Підхід передбачає, що в країнах зі схожими соціально-економічними умовами системи обліку матимуть спільні риси. Родоначальник цього підходу на Заході Г. Р. Хетфілд (H. R. Hatfield) виділив і описав три моделі бухгалтерського обліку: американську, британську та континентальну [182, с.167].

Так, на підставі цієї теорії широке поширення набула трьохмодельна класифікація, представлена Г. Мюллером, Х. Герноном, Г. Мііке. Автори виділяють три основні моделі обліку: англо-американську (США, Великобританія, Канада, Нідерланди, Австралія та ін.); континентальну (Німеччина, Франція, Іспанія, Італія, Росія, Китай та ін.); південноамериканську (Аргентина, Бразилія, Перу, Уругвай та ін.).

Однак, Г. Мюллер, вважаючи цю класифікацію не повною, вніс додатково і ісламську модель [82, с.27], яка розвивається під величезним впливом релігійних поглядів і має ряд особливостей. В іншій своїй роботі Г. Мюллер, Х. Гернон і Г. Мііке [202], аналізуючи єдність і відмінності в методах обліку та формуванні звітності, запропонували дещо інші чотири класифікаційні моделі бухгалтерських систем: англо-американську; континентальну; американську; змішаної економіки.

Л. Сейдлер (L. Seidler) створив класифікацію систем обліку на основі «сфер впливу», згідно з якою в традиційних асоціаціях одна «материнська країна» неминуче впливає на бухгалтерську практику інших країн в силу географічної близькості, історичних подій, економічного взаємозв'язку і політичного впливу [214, с.777]. Л. Сейдлер пропонує на основі цієї теорії три класифікаційні групи:

1) британська модель, що впливає на визначення принципів бухгалтерського обліку і звітності в Австралії та Індії;

2) американська модель, що впливає на Мексику і на більшу частину країн Південної Америки, а також на Ізраїль і Японію;

3) французька модель, яка поширила свій вплив майже на всю південну Європу і країни Середземного моря, а також на ті країни Південної Америки, в яких торговельні кодекси базувалися на Кодексі Наполеона.

С. Салтер і Т. Дупнік в своїх дослідженнях зводили відмінності в принципах бухгалтерського обліку до базування держав на двох основних правових системах: загального, або англосаксонського права і романо-германського, або континентального права [214, с.12].

Згідно англосаксонського права бухгалтерські принципи і правила базуються на постулаті «дозволено все, крім забороненого», тому облікові системи цих країн відрізняються гнучкістю, відсутністю жорсткої регламентації. Для країн романо-германського права характерні жорстка державна регламентація облікових правил («заборонено все, крім дозволеного»), використання загальнонаціональних планів рахунків бухгалтерського обліку, домінування податкового права [12, с.16].

Американська бухгалтерська асоціація (American Accounting Assotiation, ААА) в 1977 році запропонувала «суб'єктивну» систему класифікації по п'яти зонах: британській, франко-іспано-португальській, німецькій / голландській, американській, країн Східної Європи. Американською асоціацією виділялося вісім критеріїв поділу систем бухгалтерського обліку країн світу на групи: політична та економічна системи, рівень економічного розвитку, цілі фінансової звітності, авторство облікових стандартів, принципи і рівень професійної підготовки і сертифікації, система контролю за виконанням професійних і етичних стандартів, користувачі облікової інформації [12,с.15].

С. Грей запропонував спосіб класифікації систем рахівництва на основі розміру та сфери розкриття інформації. Згідно з його підходам національні системи бухгалтерського обліку можна розділити на дискретно-консервативні

і оптимістично відкриті. Даної класифікації дотримується і ряд азіатських дослідників [188]. Р. Нер і У. Франк [205, с.342] виділили чотири кластерні групи національних бухгалтерських стандартів на підставі регламентованих ними методів оцінки і вісім груп – залежно від правил надання інформації, які вони, в свою чергу, об'єднали в чотири моделі: Британської співдружності; Континентальної Європи; Латинської Америки; США.

Українські вчені М.Лучко та І.Бенько виділяють шість національних і міжнародних бухгалтерських систем: Країн Східної Європи, країн Європейського Союзу, англосаксонську систему, французьку систему, систему країн Африканського Союзу і систему Організації Об'єднаних націй [65, с.22-23].

Наведені класифікації демонструють відсутність єдності думок як українських, так і зарубіжних вчених з приводу угруповання національних систем бухгалтерського обліку на основі їх близькості за певними ознаками. Разом з тим аналіз перерахованих підходів до класифікації національних бухгалтерських систем, виявляє і певні перетини угруповань, запропонованих в різних наукових працях. Однак таке розширення класифікації видається не зовсім обґрунтованим, оскільки в якості ознак класифікації використовується, перш за все, географічна, мовна або соціально-політична спільність, а не суттєві відмінності і схожість систем бухгалтерського обліку.

З огляду на зазначені думки, вважаємо, що стосовно вирішення проблеми гармонізації фінансової звітності найбільш доцільно виділяти три укрупнені моделі бухгалтерських систем: англо-американську; континентальну (європейську); латиноамериканську.

Ознаки, що об'єднують національні системи в групи по даній класифікації відображені в таблиці 1.1.

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні, на нашу думку, в основному тяжіє до континентальної моделі, де значна роль у визначенні основних принципів обліку належить державі, яка розробляє і затверджує обов'язкові до виконання нормативно - правові акти [12, с.17].

Таблиця 1.1.

Класифікація систем бухгалтерського обліку і звітності

Англо-американська модель	Континентальна (європейська) модель	Латиноамериканська модель
1	2	3
<ul style="list-style-type: none"> • Об'єднує національні облікові системи таких країн як Австралія, Великобританія, Гонконг, Ізраїль, Індія, Канада, Кіпр, Нідерланди, Пакистан, Сінгапур, США, ПАР і деяких інших англомовних країн. • Значний вплив США и Великобританії. • В ведучих державах добре розвинуті ринки цінних паперів, високий професіоналізм користувачів облікової інформації. • Орієнтація звітності на потреби інвесторів і кредиторів організації. • Важливість відображення реального фінансового результату діяльності організації. • Виокремлення задачі інформаційного забезпечення податкових органів за рамки підготовки фінансової звітності 	<ul style="list-style-type: none"> • Об'єднує національні облікові системи таких країн як Австрія Бельгія, Німеччина, Греція, Данія, Іспанія, Італія, Норвегія, Португалія, Франція, Швейцарія, Швеція ПАР і деяких інших країн Європи. • Близькі до цієї моделі національні системи ведення обліку в Росії та Японії. До цієї моделі тяжіє й Україна. • Істотна відмінність практики обліку однієї країни від іншої. • Значний зв'язок бізнесу з банками. • Орієнтація звітності на потреби інвесторів не є пріоритетною. • Високий ступінь втручання держави в облікову практику. • Велика ступінь орієнтації звітності на задоволення інформаційних потреб податкових та інших органів державної влади. 	<p>Об'єднує національні облікові системи країн Латинської Америки за спільністю мови, а також спільністю історичного минулого.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Відмінна особливість формування фінансової звітності організацій цих країн - необхідність коригування показників звітності на інфляцію. • Високий рівень уніфікації способів і прийомів бухгалтерського обліку, які використовуються в організаціях. • В цілому орієнтація обліку і фінансової звітності на потреби державних планових органів та на контроль за виконанням податкової політики.

О. Петрук вбачає головну проблему української системи бухгалтерського обліку саме в тому, що за загальної орієнтації країни на ЄС, де облік є ефективним інструментом впливу на економіку, під час реформування бухгалтерського обліку почали використовувати англо-американський підхід, тим самим звужуючи його застосування до рівня окремих суб'єктів господарювання. Натомість, переконаний автор, держава має використовувати бухгалтерський облік як елемент регулювання. Бухгалтерський облік має всі передумови, щоб держава використовувала його

як організаційно-економічну систему регулювання (а не управління) економікою [94, с. 11]. Таким чином, об'єктом економічної інтеграції в сфері бухгалтерського обліку слід вважати національні системи обліку і звітності, а не моделі бухгалтерського обліку.

П. Уолтон пояснює прагнення до інтеграції в області бухгалтерського обліку та звітності зацікавленістю в створенні умов діяльності, виконання яких здатне наділити економічний суб'єкт конкурентними перевагами [220, с. 22]. Дана точка зору не позбавлена підстав, оскільки компанія, фінансова звітність якої зрозуміла користувачам різних країн і регіонів, викликає більшу довіру у економічних партнерів і, отже, більш конкурентоспроможна. Однак, на нашу думку, даний висновок є лише проміжним. Виходячи з того, що кінцевим результатом інтеграції є отримання єдиних правил підготовки і поширення інформації, очевидно, що чим більша кількість компаній буде використовувати переваги інтеграції, тим менш відчутні для них будуть конкурентні переваги. При найвищій інтеграції конкурентні переваги повинні зникнути зовсім.

Отже, найбільша інтеграція виникає при досягненні максимальної ефективності використання системи бухгалтерського обліку та звітності. Таким чином, даний фактор дійсно є вагомим причиною до інтеграції моделей бухгалтерського обліку, і, слідуючи цій логіці, інтеграція повинна припинитися при досягненні своєї мети.

На нашу думку, можна виділити більш значний фактор інтеграції систем бухгалтерського обліку і звітності. Відповідно до теорії інтеграції, яка визначена М. Йованович, в основі інтеграції завжди лежить потреба до розвитку, тобто інтеграція є шляхом розвитку, засобом досягнення більш високого рівня розвитку [186, с.18].

Рушійною силою розвитку бухгалтерського обліку є, на нашу думку, інформаційні потреби економічних суб'єктів, необхідність в отриманні максимально докладної і точної інформації, що веде до постійного вдосконалення методик обліку, способів подання інформації, більш представницькому опису окремих областей економічної діяльності. Це

відбувається в силу того, що до національних систем бухгалтерського обліку пред'являють все більші вимоги не тільки зовнішні, але і внутрішні користувачі. Таким чином, розвиваючись, бухгалтерський облік втрачає замкнутість, виходить за національні кордони, відбувається «інтернаціоналізація обліку». Іншими словами, відокремлене існування національних систем бухгалтерського обліку стає неможливим, оскільки воно є одним з основних перешкод до об'єднання економік.

В даний час в рішенні проблеми уніфікації бухгалтерського обліку найбільшу популярність здобули два підходи: гармонізація і стандартизація. В останні роки терміни «гармонізація» і «стандартизація» часто використовуються як синоніми або як взаємодоповнюючі поняття. Але, для аналізу відповідних процесів в бухгалтерському обліку є чітке розмежування між ключовими поняттями. Перш ніж перейти до сутності поняття «гармонізація» в роботі був проведений аналіз його дефініцій, які визначені різними авторами (Додаток А, табл. А 1).

Проаналізувавши різні підходи до дефініції «гармонізація» можемо запропонувати його уточнене визначення: гармонізація бухгалтерського обліку - це процес, пов'язаний зі спільною діяльністю вчених і практиків, спрямований на зближення облікових систем різних країн для створення єдиної, гнучкої системи обліку застосовної всіма країнами і мінімізації на глобальному рівні всіх відмінностей.

Ідея доцільності міжнародної гармонізації обліку почала з'являтися ще на початку минулого століття. Дані дії по гармонізації спочатку з'явилися реакцією на формування транснаціональних корпорацій, коли проявилися проблеми в підготовці консолідованої звітності таких компаній, пов'язані з відмінностями в національних системах бухгалтерського обліку. Причини виникнення проблеми гармонізації міжнародної звітності схематично можна зобразити таким чином (рис 1.1).

Відповідно до наших досліджень, процес гармонізації може здійснюватися за такими напрямками:

1. Взаємне визнання (mutual recognition) (рис. 1.2) - може бути досягнуто і стати продуктивним, якщо правила формування звітних показників однієї країни визнаються іншою країною. Наприклад, гармонізація шляхом взаємного визнання стандартів обліку має місце між Сполученими Штатами Америки та Канадою: дані фінансової звітності, підготовленої відповідно до US GAAP, визнаються на ринках канадських цінних паперів для відображення інформації про капіталізацію організацій.

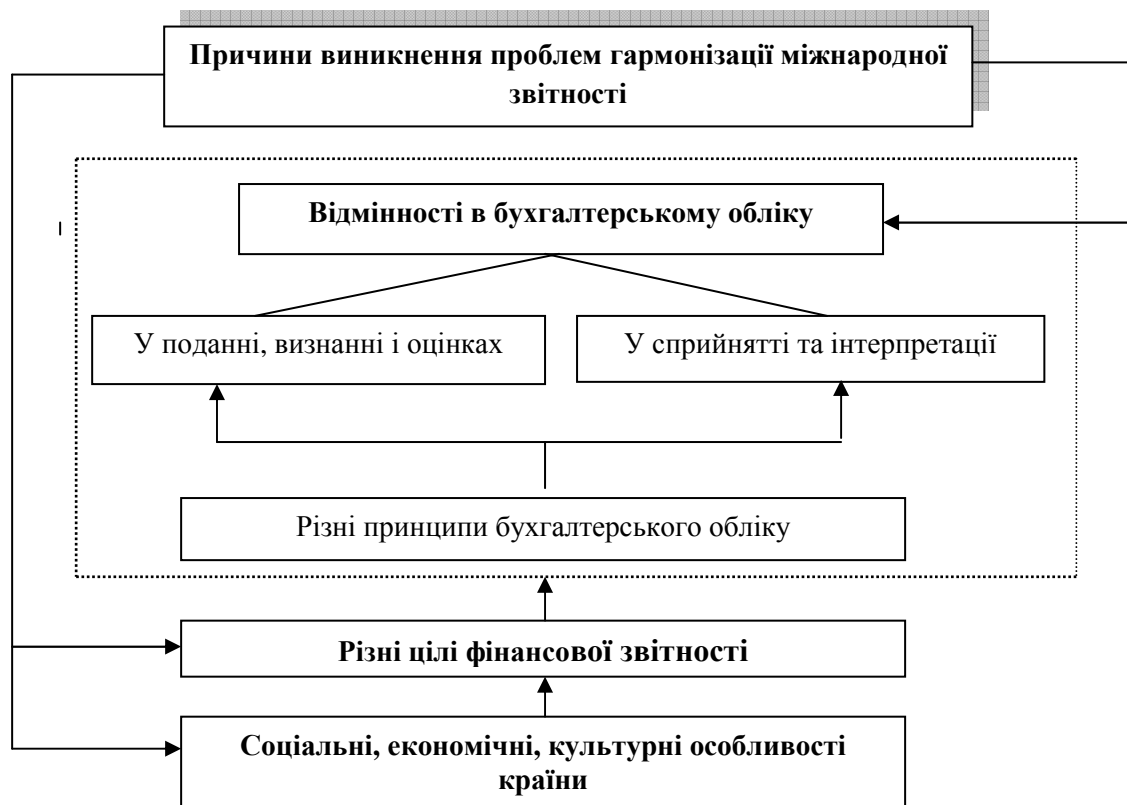


Рис. 1.1. Причини виникнення проблем гармонізації міжнародної звітності



Рис. 1.2. Взаємне визнання даних бухгалтерського обліку між країнами

2. Узгодження (Reconciliation) (рис. 1.3) - виражається у розробці єдиної методології бухгалтерського обліку різних країн, іноземні компанії готують бухгалтерську звітність відповідно до стандартів обліку країни перебування материнської компанії. В основі узгодження лежить пояснення найбільш важливих відмінностей між показниками фінансово-господарської діяльності. Наприклад, даний напрямок гармонізації використовується при виході на ринки США: компанії, які застосовують МСФЗ при формуванні звітності, можуть отримати доступ до ринків США тільки тоді, коли вони діють відповідно до наближення МСФЗ до GAAP США (US GAAP).

Узгодження полегшує інвестору аналіз фінансових показників діяльності компанії, а також знижує витрати на складання бухгалтерської звітності, тому що зникає необхідність її повторного формування. Поряд з цим, ми не можемо ігнорувати явний недолік даного напрямку гармонізації - відсутність повної інформації про показники діяльності компанії. Цей метод також вимагає витрат на процес узгодження показників у порівнянні з традиційними єдиними стандартами бухгалтерського обліку.



Рис. 1.3 Узгодження даних бухгалтерського обліку між країнами

Міжнародна стандартизація облікової діяльності хоча і досягла вагомих результатів, але поки ще не забезпечила загальної гармонізації фінансової звітності. Разом з тим потреба в порівнянності звітних даних не тільки зберігається, але й посилюється в міру розширення міжнародних економічних відносин. Це обумовлює необхідність у пошуку альтернативних способів гармонізації звітності.

На основі аналізу міжнародного досвіду гармонізації систем бухгалтерського обліку і звітності можна побудувати принципову схему проходження даного процесу (рис. 1.4.).

Необхідно визнати, що проблема міжнародної гармонізації є темою численних досліджень, дискусій і обговорень. У науковому плані зазначена тематика знайшла відображення в ряді теоретичних концепцій, з яких найбільш значущими, на наш погляд, є ринкова і регулятивна концепції гармонізації звітності.

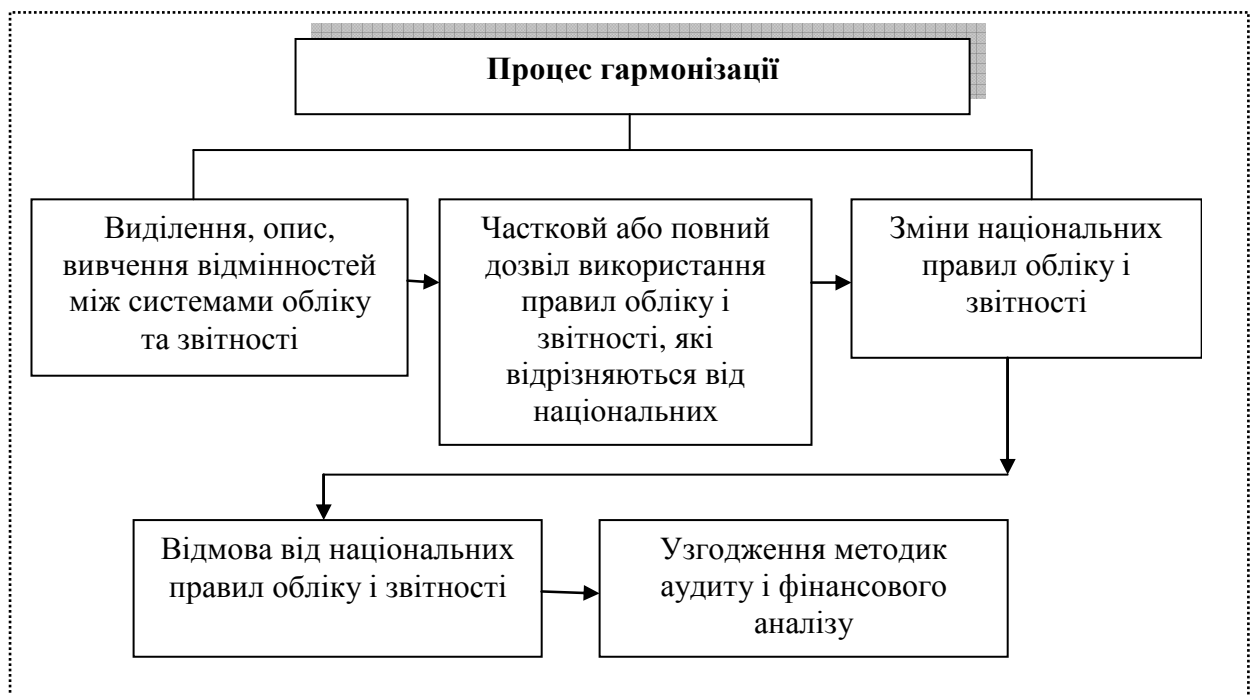


Рис. 1.4. Схема проходження процесу гармонізації

Ринкова концепція гармонізації фінансової звітності представлена в роботах В. Кема [187], Г. Міке [200, с. 47] і ряду інших авторів. Відповідно до ринкового підходу гармонізація звітності досягається автоматично за рахунок дій стихійного ринкового механізму і не вимагає розробки будь-яких обов'язкових для застосування стандартів. Більш того, ринковий механізм забезпечує краще формування необхідної користувачам інформації, ніж суб'єктивно сформовані тими чи іншими організаціями стандарти. Обґрунтуванням цієї тези є твердження представників зазначеного підходу

про те, що фінансова інформація є таким самим товаром, як всі інші товари і послуги. Тому будь-який попит на якість звітності, в тому числі і її порівнянність, негайно обумовлює відповідну пропозицію - бажану звітну інформацію.

Регулятивна концепція гармонізації фінансової звітності відображена в роботах С. Пелтцмана [210], Г. Ж. Стіглера [216] і ряду інших авторів. Прихильники регулятивного підходу стверджують, що стихійний ринковий механізм не здатний забезпечити необхідну якість фінансової інформації, що обумовлює необхідність втручання відповідних органів і організацій з метою її регулювання. На підтвердження даної точки зору автори теорій регулювання вказують на численні кризи, що виникають у недосконалому ринковому середовищі. На їхню думку, регулювання у формі стандартів бухгалтерського обліку здатне виправити аномалії ринку і задовольнити потреби користувачів звітності за рахунок чітких орієнтирів і регламентації.

Серед теорій регулювання бухгалтерського обліку в свою чергу можна виділити два найбільш значущих напрямки: теорія суспільного інтересу і теорія груп тиску, яка також має два різновиди - теорію політичної правлячої еліти і економічну теорію регулювання. Співвідношення сучасних концепцій гармонізації обліку і фінансової звітності представлено на рис. 1.5.

Різноманітність представлених на рис. 1.5 теоретичних концепцій демонструє неоднозначність наукових думок з питань досягнення гармонізації фінансової звітності, а їх аналіз показує наявність досить переконливих аргументів, які підтверджують протилежні судження.

Ідея гармонізації різних систем бухгалтерського обліку реалізується в рамках Європейського співтовариства (ЄС). Суть її полягає в тому, що в кожній країні може існувати своя модель організації обліку та система стандартів. Головне, щоб ці стандарти не суперечили аналогічним стандартам в країнах-членах спільноти, тобто перебували у відносній «гармонії» один з одним. Робота в цьому напрямку ведеться з 1961 р. З метою формування концепції розвитку обліку в країнах ЄС була сформована дослідницька група з

проблем бухгалтерського обліку. Її діяльність розглядалася як складова частина програми гармонізації національних версій закону про компанії.

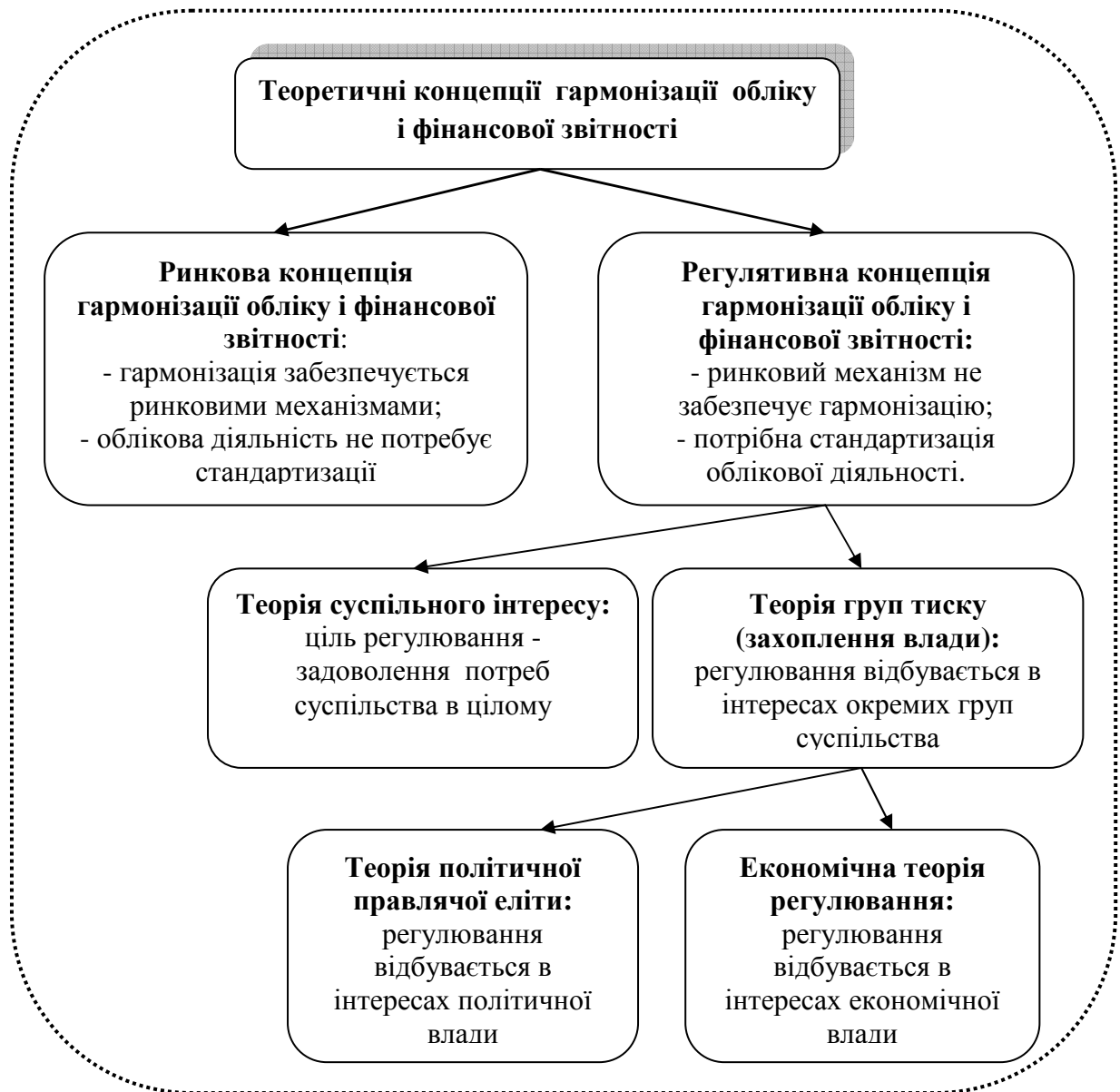


Рис. 1.5. Співвідношення сучасних концепцій гармонізації обліку і фінансової звітності

Результати гармонізації обліку представлені директивами Європейського союзу (ЄС), заснованими на французьких і німецьких правилах обліку. Директиви розглядаються країнами - учасницями ЄС, як інструмент гармонізації і є обов'язковими. Країни самі вирішують, в якому вигляді і в яких формах ці директиви будуть реалізовані в національному законодавстві в частині бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що

директиви регулюють не тільки бухгалтерський облік і звітність, а є ланкою правового регулювання ЄС.

Особливо важливими директивами в галузі фінансового обліку та звітності є 4-я і 7-я. В 4-й директиві, ухваленої 25 липня 1978 року викладені питання річної фінансової звітності: форми і структури балансу, звіту про прибутки і збитки, примітки до цих документів; надано рекомендації щодо методів оцінки виходячи з принципу «історичної оцінки» вартості (допускаючи альтернативні методи) та ін. Директива стосується також підготовки звітів, їх публікації та аудиту. Уряди країн - членів ЄЕС можуть вводити відхилення від вимог директиви щодо обсягу інформації, але не правил оцінки. 7-а директива від 13 липня 1983 р. присвячена консолідованій звітності. У ній дано визначення економічної групи організацій, які охоплюються консолідацією і розкривається поняття контролю як основного критерію групи.

Оцінюючи роль 4-ої і 7-ої Директив, можна відзначити, що завдяки їх виданню країни Європейської Спільноти добилися певної міри гармонізації своїх систем бухгалтерського обліку і звітності, у той же час на практиці здолані далеко не всі відмінності й до теперішнього часу зберігається ще немало нерегульованих проблем.

Таким чином, на сьогодні маємо всі підстави стверджувати, що необхідність гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні стала явною.

У фаховій економічній (як і правовій) літературі увагу авторів прикуто здебільшого до процесів гармонізації обліку. Утім, зважаючи на розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства, усе більшої популярності набуває ідея стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності [112, с. 306]. На думку В. Швеця, стандартизація обліку і статистики передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності. Стандартизація дає змогу

глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Під тенденцією стандартизації обліку розуміють те, що має існувати уніфікований набір стандартів для будь-якої облікової ситуації в будь-якій країні, а тому відпадає потреба в розробленні національних стандартів [155, с.469-524]. В. Рожелюк вважає, що стандартизація бухгалтерського обліку – це процес розробки та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів щодо визнання, оцінки і відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бухгалтерського обліку, яке передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності. Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Вона здійснюється в межах уніфікації обліку на міжнародному рівні, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee, IASC). [115, с.119]. У бухгалтерському обліку, таким чином, стандартизація розглядається як важливий інструмент приведення системи облікової обробки інформації відповідно до потреб і вимог користувачів цієї інформації; як процес установаження та застосування стандартів.

Стандарт (від англ. standart – «норма, зразок») у широкому сенсі слова – зразок, еталон, модель, які приймають як вихідні для зіставлення з ними інших подібних об'єктів. Загалом же поняття стандарту в облікову сферу ввів Ч. Гаррісон, зауважуючи, що стандартизація в обліку має базуватися на науковій організації праці зі встановленням чітких і наукових стандартних норм облікової роботи і заміні рутинних прийомів чітко розробленими методами і точними вичерпними інструкціями з техніки виконання облікових операцій [38].

Стандартизація (Standardisation) - являє собою створення єдиних правил бухгалтерського обліку, на підставі яких, на нашу думку, можлива уніфікація принципів та стандартів бухгалтерського обліку. Крім того, стандартизація

спрощує взаємодію різних компаній, виступає в якості фактора розвитку підприємницького середовища, що представлено даними рис.1.6

Стандартизація бухгалтерських процесів спрямована на досягнення відповідності концептуальних основ міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку з метою досягнення однаковості при підготовці бухгалтерської (фінансової) звітності. Дотримання цього принципу дозволить забезпечити ефективність системи бухгалтерського обліку [52, с.122].

Дефініції поняття «стандартизація» представлені в Додатку А табл. А2.

Проведені дослідження дають підставу припустити визначення стандартизації бухгалтерського обліку як процес послідовної ратифікації користувачами положень бухгалтерського обліку (визначення і класифікація об'єкта, його оцінка, розкриття інформації в звітності і т.д.). Кінцевим результатом цього процесу є єдність методології облікових стандартів.

Слід зазначити, що процес міжнародної стандартизації правил формування фінансової звітності, будучи об'єктивною необхідністю, пов'язаний з великою кількістю труднощів. У ряді робіт закордонних авторів розглядаються проблеми і перешкоди на шляху міжнародної стандартизації, які, з нашої точки зору, можна систематизувати наступним чином:

- обсяг існуючих відмінностей в обліковій практиці різних країн і різний рівень економічного розвитку, а відповідно, і різні потреби економічного середовища функціонування підприємств, різні користувачі;
- різниця в підходах до формування фінансової звітності (справедливе уявлення, професійне регулювання обліку, орієнтація на кредиторів і податкові органи, законодавче регулювання обліку), обумовлена національною історією і традиціями фінансового обліку та звітності;
- відсутність сильних професійних бухгалтерських організацій в деяких країнах, які могли б впроваджувати міжнародні стандарти в національну практику і відстежувати їх застосування;
- наявність сильних національних професійних бухгалтерських організацій, які не хочуть втрачати свого впливу на національному рівні;

- необхідність розробки механізму правозастосування міжнародних стандартів і відстеження їх виконання;
- проблема «перевантаженості» стандартами.



Рис. 1.6. Схема стандартизації бухгалтерських процесів

Реформування бухгалтерського обліку в Україні шляхом його гармонізації та стандартизації має свою історію. За наказом Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системі обліку та статистики» від 23 травня 1992 р. № 303 було розпочато роботу з удосконалення національної системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів. Для забезпечення здійснення положень цього наказу Кабінет Міністрів України прийняв Постанову «Про концепцію побудови національної статистики України та Державної програми

переходу на міжнародну систему обліку та статистики» від 4 травня 1993 р. № 326.

З метою поглиблення розпочатої в 1992 р. перебудови системи обліку й забезпечення єдиних сучасних методологічних принципів організації бухгалтерського обліку та його відповідності вимогам сучасної економіки та системи управління Кабінет Міністрів України прийняв постанову «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 р. № 1706. [105].

У 1998 р. першим кроком до інтеграційних процесів входження у бухгалтерську практику було те, що Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) здійснила переклад та видання книги Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. У 2001 році з дозволу КМСБО ця авторитетна громадська організація видала книгу «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000», що стало значною подією щодо ознайомлення широкої бухгалтерської громадськості з МСБО.

У рамках виконання плану заходів Програми за 1999 – 2001 рр. було прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», який передбачає регулювання бухгалтерського обліку в напрямку гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності. Саме цей Закон встановив основні принципи бухгалтерського обліку, визнавши його дані базовими для складання будь-якої звітності.

З моменту набуття незалежності України магістральним напрямом її зовнішньої політики було визначено курс на європейську інтеграцію. Безпосередньою правовою підставою для проведення широкомасштабних перетворень на законодавчому рівні стало підписання Угоди про партнерство і співробітництво між Україною, Європейськими співтовариствами та їх державами - членами, яка відповідно до ч. 1 ст. 9 Конституції України є частиною національного законодавства. Слід зазначити, що поняття «гармонізація» не використовується в Угоді про партнерство і співробітництво. У той же час, якщо звернутися до установчих договорів ЄС,

то саме вони активно оперують терміном «гармонізація» (ч. 5 ст. 2, ч. 2 ст. 19, ч. 4 ст. 79, ч. 2 ст. 83, ст. 84, 113 Договору про функціонування ЄС). Аналіз змісту установчих договорів ЄС дозволяє зробити висновок, що поняття «гармонізація» характеризує процес приведення законодавства у відповідність до норм права ЄС, що відбуваються в межах Європейського Союзу та є статутним обов'язком виключно держав-членів.

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. На сьогодні розроблено на базі міжнародних стандартів та затверджено наказами Міністерства фінансів 32 національних положення (стандарту) бухгалтерського обліку [105].

Гармонізація, є невід'ємною складовою процесу реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Розпорядженням Кабінету Міністрів України (КМУ) від 24.10.2007 р. за № 911-р було ухвалено Стратегію застосування МСФЗ в Україні, з метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу [132].

Важливим кроком у запровадженні норм цього документу і в реалізації обраного стратегічного напрямку розвитку бухгалтерського обліку в Україні є підписання Президентом України Закону «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 3332-VI, яким було введено в дію ст. 12 «Застосування міжнародних стандартів» [103]. А у 2011 р. між Міністерством фінансів України та Національним банком України був укладений Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ, що згодом був підтриманий та підписаний Проектом USAID «Розвиток фінансового сектору», Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України, Академією фінансового управління, Спілкою податкових консультантів

України, Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів та аудиторів та низкою інших компаній і освітніх установ.

Але, як у наукових колах, так і серед практиків з'явилася стурбованість тим, що за певних обставин національні стандарти можуть утратити сенс, якщо вони повністю відповідатимуть міжнародним стандартам. Сьогодні П(С)БО, хоч і ґрунтуються на МСБО та МСФЗ, усе одно відрізняються від них, зокрема: 1) вітчизняні П(С)БО не охоплюють усіх міжнародних; 2) П(С)БО не передбачають певних альтернативних методів обліку, встановлених МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», МСБО 23 «Витрати на позики», тощо; 3) національні стандарти встановлюють жорсткі форми фінансової звітності, що обмежує можливість підприємства об'єднувати або виділяти окремі статті залежно від сутності; 4) П(С)БО дуже стислі за обсягом і не містять пояснювальних параграфів, які наведено в МСФЗ; 5) вітчизняні стандарти вимагають повного розкриття інформації лише від підприємств, що оприлюднюють річну фінансову звітність. Крім того в одних випадках П(С)БО містять дещо ширші вимоги, ніж МСБО, а в інших, навпаки, – значно вужчі [112, с.308-309].

Але, не зважаючи на всі недоліки і перешкоди, на наше переконання, саме гармонізація є основним чинником узгодження та зближення національних, регіональних і глобальних правил обліку. Гармонізації обліку та звітності слугує стандартизація і, в окремих випадках, конвергенція.

Процес гармонізації систем бухгалтерського обліку зажадав розробки та впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). В даному випадку система МСФЗ є в певному сенсі квінтесенцією сучасної бухгалтерської науки і життєвого досвіду, накопиченого професійними бухгалтерами підприємств різних галузей і форм з різних країн.

1.2. Міжнародні стандарти фінансової звітності та підходи до їхньої імплементації в світову облікову систему

Глобалізація економічних відносин спричинила уніфікацію правил ведення бухгалтерського обліку в усьому світі. Процес гармонізації систем бухгалтерського обліку зажадав розробки та впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Для того щоб компанії могли конкурувати з іноземними фірмами в залученні іноземних ресурсів, необхідна нова система нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності. Реформування бухгалтерської звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів стає незаперечним завданням.

Так в 1973 р з ініціативи англійського аудитора Г. Бенсона (Henry Benson) для забезпечення гармонізації фінансової звітності 29.06.73 р. було створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Committee - IASC) за угодою між професійними організаціями бухгалтерів Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Ірландії, Великобританії. Керує діяльністю комітету Правління спільно з постійним секретаріатом. Штаб-квартира КМСБО розташована в Лондоні.

У 1989 році Комітет з міжнародних стандартів приймає Концептуальні засади підготовки і подання фінансової звітності, що можна вважати початком формування системи МСФЗ, як системи стандартів, що базуються на єдиних концепціях або принципах. В цьому ж році Комітет публікує Проект Е32 «Порівнянність фінансової звітності» (E32 Comparability of Financial Statements), метою якого є зменшення кількості можливих альтернативних облікових трактувань, дозволених чинними на той момент стандартами. На думку Комітету, даний Проект повинен «полегшити порівнянність фінансової звітності між різними країнами, знизити кількість коригувань при перерахунку фінансової звітності однієї країни в фінансову звітність іншої,

поліпшити прибутковість міжнародних портфельних інвестицій в результаті більш ефективного аналізу фінансової звітності» [171].

У 1997 році у складі IASC було створено Постійний комітет з інтерпретацій (SIC – Standing Interpretations Committee), що доповнюють і роз'яснюють окремі пункти IAS. Робота над основними стандартами була завершена 1998 року. Зростання значущості діяльності Комітету ілюструє той факт, що в 90-і роки ряд країн, що розвиваються приймають стандарти як національні (наприклад, Кіпр, Малайзія, Сінгапур). В цей же період деякі європейські компанії добровільно починають застосовувати міжнародні стандарти для складання консолідованої звітності, що пов'язано з полегшенням залучення «міжнародних» грошей. Таким чином, даний період є початком розвитку МСФЗ як системи, що базується на Концептуальних засадах, яка характеризується структурною єдністю форми подання вимог і яка знаходить застосування на практиці.

Для забезпечення правового впровадження міжнародних стандартів в структурі ЄС створюється спеціальний комітет – Комітет з Регулювання Обліку (Accounting Regulatory Committee - ARC) і консультативна група – Європейська Консультативна група по Фінансової Звітності (European Financial reporting Advisory Group – EFRAG). Тому, починаючи з 2005 року, МСФЗ є обов'язковими (на рівні законодавства) до застосування для складання консолідованої звітності європейськими лістинговими компаніями. У зв'язку з цим Комітетом з міжнародних стандартів була проведена велика робота по перегляду вимог діючих стандартів, яка спрямована на зменшення кількості допустимих альтернатив (Проект з поліпшення (Improvements Project), в результаті якого були переглянуті 15 МСФЗ (IAS)).

Крім цього, Комітетом ведеться велика робота по конвергенції міжнародних і, в першу чергу, американських стандартів, що має забезпечити розробку єдиних глобальних стандартів. Це питання більш детально буде розглянуто у другому розділі дисертаційного дослідження.

У 2000 році була прийнята нова Конституція, згідно з якою основними завданнями Комітету є наступні (IASCF Constitution, pag.2):

- розробляти в громадських інтересах єдиний комплект високоякісних, зрозумілих і застосовуваних глобальних облікових стандартів, які вимагають високоякісної, прозорої і порівнянної інформації, що подається до фінансової звітності, яка допомагає учасникам світових ринків капіталу і іншим користувачам приймати економічні рішення;
- сприяти практичному використанню та обов'язковому застосуванню цих стандартів;
- при виконанні цілей, пов'язаних з попередніми пунктами, брати до уваги, там де необхідно, спеціальні потреби середніх і малих підприємств і економік, що розвиваються (даний пункт був введений в 2005 році);
- здійснювати зближення національних облікових стандартів і міжнародних стандартів для вироблення високоякісних рішень.

Відзначимо, що на відміну від завдань з узагальнення досвіду різних країн в області обліку і складання звітності, які ставилися Комітетом раніше, вищеназвані завдання визначають більш активну позицію Комітету в процесі гармонізації підходів до формування фінансової звітності і практичного застосування МСФЗ.

З 1973 по 2001 рік Комітет випускав стандарти під назвою International Accounting Standards (IAS). У 2000 році Комітет з бухгалтерських стандартів реорганізували і вже у квітні 2001 року його замінила Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB – International Accounting Standards Board), яка, в свою чергу, є частиною нової структури, назва якої дослівно перекладається як Організація (фонд) комітет з міжнародних стандартів обліку (International Accounting Standard Committee Foundation - IASCF). Відповідно, можна говорити про те, що Комітет (IASC) поміняв свою назву на Фонд комітет (IASCF), в рамках якого діє Рада (IASB). В силу того, що українською мовою «фонд комітет» звучить граматично некоректно використовується одна назва «Комітет» (Рис. 1.7.). Стандарти, які видає Рада, почали називатися вже не стандартами бухгалтерського обліку (IAS), а стандартами фінансової звітності (IFRS – International Financial Reporting Standards).

Цей етап знаменує нові цілі і напрямки в діяльності РМСФЗ. При цьому основний акцент в цілях розробки міжнародних стандартів, на нашу думку,

зміщується в бік гармонізації більшою мірою фінансової звітності, ніж обліку. Про це свідчить і заміна назви стандартів на International Financial Reporting Standards (IFRS) – міжнародні стандарти фінансової звітності. У таблиці 1.3 зіставлені формулювання цілей діяльності РМСФЗ до і після прийняття в травні 2000 року його нового Статуту.

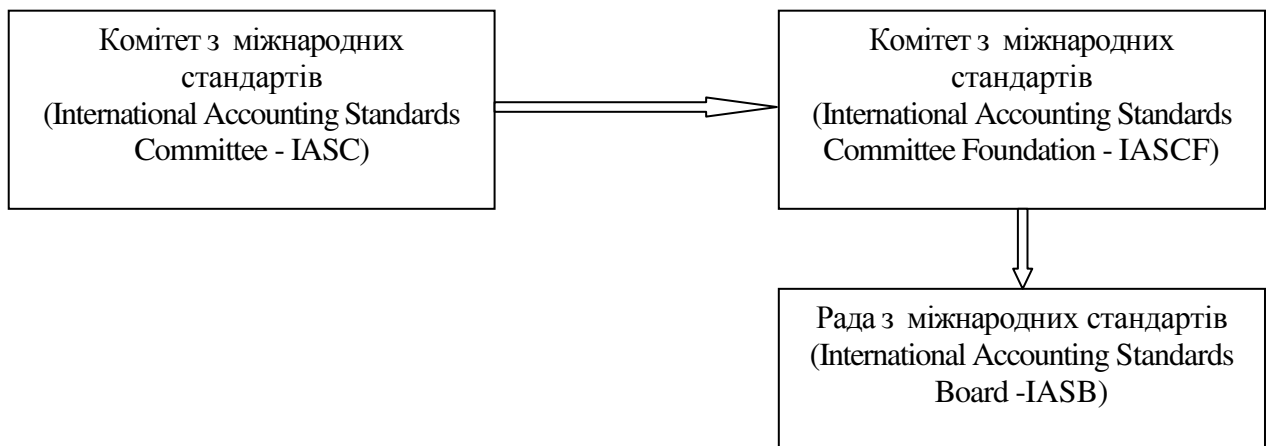


Рис. 1.7. Зміна назв при реформуванні Комітету з міжнародних стандартів

Вважаємо, що зіставлення наведених формулювань виявляє принципові зміни проголошених цілей діяльності РМСФЗ. Метою Ради після 2000 р. стає розробка "глобальних" міжнародних стандартів, що мають "обов'язкову силу". У формулюванні цілей РМСФЗ після 2000 р, на наш погляд, більш чітко проголошена і спрямованість МСФЗ на забезпечення порівняння інформації, оскільки в зазначеному формулюванні, на відміну від попереднього, уточнено, що така порівнянність необхідна для того, "щоб учасники фондових ринків та інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення.

Проведене зіставлення цілей РМСФЗ до і після прийняття його нового Статуту дозволяє зробити висновок про те, що на відміну від колишніх установок діяльність РМСФЗ в перспективі націлена на забезпечення контролю за обов'язковістю застосування МСФЗ (табл. 1.3.). Очевидно також і те, що для досягнення поставлених цілей РМСФЗ змінює тактику своєї діяльності: з проголошеної до 2000 р. роботи з удосконалення і гармонізації

стандартів обліку на забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності. При цьому, під конвергенцією розуміється взаємне прагнення РМСФЗ і організацій, що займаються розробкою національних бухгалтерських систем, до зближення національних і міжнародних стандартів.

Таблиця 1.3

Зіставлення цілей діяльності РМСФЗ до і після 2000 р

Формулювання цілей діяльності КМСФО до 2000 р [153]	Формулювання цілей діяльності РМСФЗ після 2000 р [153]
Розробка і публікація, виходячи з суспільних інтересів, міжнародних стандартів фінансової звітності, які повинні дотримуватися при формуванні фінансових звітів	Розробка, в інтересах громадськості, єдиної системи високоякісних, зрозумілих і мають обов'язкову силу глобальних стандартів бухгалтерського обліку, відповідно до яких у фінансовій звітності та іншій фінансовій документації повинна розкриватися високоякісна, прозора і порівнянна інформація з тим, щоб учасники фондових ринків та інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення
Просування повсюдного прийняття та дотримання цих стандартів	Поширення і забезпечення суворого дотримання цих стандартів
Робота з удосконалення і гармонізації правил, стандартів обліку, процедур, пов'язаних з поданням фінансової звітності	Забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності виходячи з найбільш оптимального вирішення питань бухгалтерського обліку та звітності

Структура чинної в даний час Ради з міжнародних стандартів (IASCF) представлена на рис. 1.8. Створення IASB було обумовлене перш необхідністю зближення (конвергенції) Принципів бухгалтерського обліку США (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles) з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (IAS). Видані Радою Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) якраз і втілюють у собі таку конвергенцію. Та сама спрямованість на зближення збережеться і в майбутньому, тобто рано чи пізно всі IAS будуть замінені IFRS.

Проте оскільки та сама Рада багато IAS значно оновила, причому з урахуванням тієї ж конвергенції, то чекати тотальної заміни слід радше

пізніше ніж раніше. Тому на сьогодні і IAS, і IFRS, і Інтерпретації до них – це єдиний пакет документів, що регулює облік та звітність за міжнародними правилами.

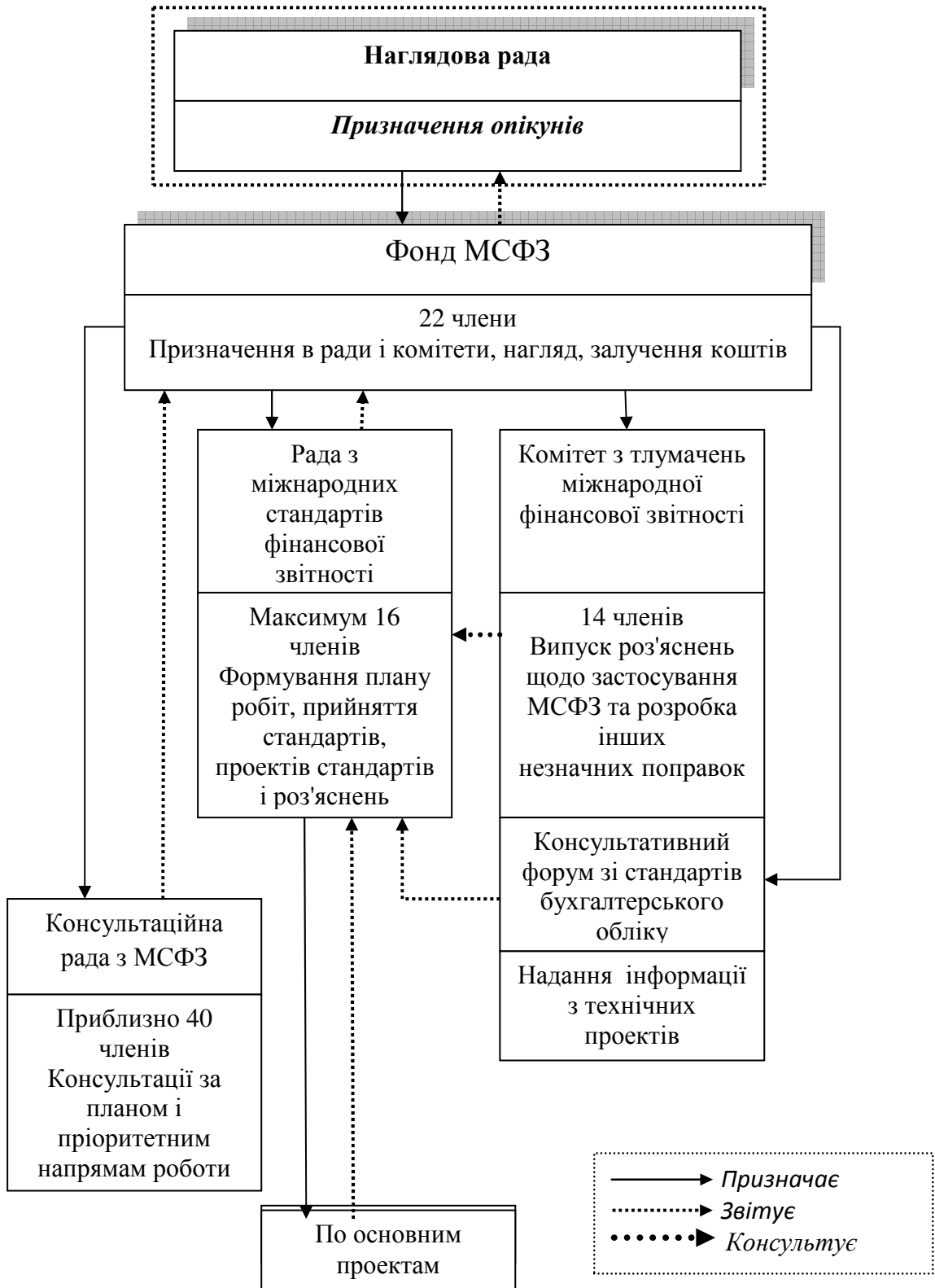


Рис. 1.8. Структура РМСФЗ

На додаток до стандартів Міжнародний комітет з інтерпретації фінансової звітності (IFRIC) видає інтерпретаційні принципи (раніше цей орган був відомий як Комітет по інтерпретації стандартів). IFRIC розглядає як недавно виявлені проблеми фінансової звітності, які конкретно не розглядаються в МСФЗ, так і питання, в яких виникли незадовільні або суперечливі інтерпретації. Інтерпретації, випущені IFRIC, називаються IFRIC 1, IFRIC 2 і т.п., а ті, які видані SIC, називаються SIC1, SIC2 і т. п.

Дана організація поставила перед собою завдання, які вона позначила в Статуті: «Розробити в громадських інтересах єдиний комплект високоякісних, доступних для розуміння і застосовних на практиці бухгалтерських стандартів, які передбачають формування якісної, прозорої і порівняльної інформації у фінансовій звітності з метою надання допомоги учасникам світових ринків капіталу і іншим користувачам інформації в прийнятті економічних рішень» [140]. Таким чином, представлені етапи історії розвитку РМСФЗ дозволяють продемонструвати зростаючу роль МСФЗ в світі і необхідність розуміння того, що являють собою ці документи.

У 2002 році Європейська комісія приймає Директиву ЄС про те, що всі компанії, чії акції котируються на біржах, зобов'язані починаючи з 2005 року складати консолідовану звітність за МСФЗ (IAS/ IFRS). Те саме правило прийнято і в США, і в інших країнах, де активно діють професійні бухгалтерські організації, що є членами Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC – International Federation of Accountants).

У 2003 р РМСФЗ вперше після реорганізації опублікувала новий Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards). Це перший стандарт, виданий в новому форматі. Він складається з трьох частин: самого стандарту, основи для прийняття рішень (Basis for Conclusion) і посібника з застосування (Implementation Guidance).

29 березня 2018 року Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності випустила переглянуті Концептуальні засади фінансової звітності, які містять фундаментальні концепції фінансової звітності, що направляють IASB в розробці стандартів. Це забезпечує концептуальну послідовність обліку схожих між собою транзакцій, а також служить джерелом корисної інформації для інвесторів та інших категорій користувачів. Більш детально це питання буде розглянуто у Розділі 2 дисертаційного дослідження.

МСФЗ не є догмою, нормативними документами, що регламентують конкретні способи ведення бухгалтерського обліку та норми складання звітності. Вони носять лише рекомендаційний характер, тобто не є обов'язковими для прийняття. На їх основі в національних облікових системах можуть бути розроблені національні стандарти з більш деталізованою регламентацією обліку певних об'єктів.

Система впровадження МСФЗ в ЄС має дворівневу структуру. На технічному рівні створена Європейська консультативна група з фінансової звітності (EFRAC), завдання якої полягає в консультуванні ЄС та Комітету з регулювання стандартів бухгалтерського обліку, в який входять представники країн ЄС. Крім того, ЄС дав згоду на формування Групи SARC, яка буде складатися з представників державних установ та даватиме оцінку рекомендацій EFRAC на їх об'єктивність і збалансованість. Крім того, в інфраструктуру впровадження МСФЗ входить також Комітет європейських органів регулювання цінних паперів - CESR, який знаходиться в тісній взаємодії з ЄС. Процес прийняття стандартів в Європі представлено на рис. 1.9.

На сьогодні глобальними регуляторами обліку виступають Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) (International Accounting Standards Board, IASB) та Рада зі стандартів фінансового обліку США (РСФО США) (Financial Accounting Standards Board, FASB), результатом діяльності якої є облікові принципи США (GAAP US) (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP). Регуляторами організації з

бухгалтерського обліку на міжнародному рівні виступають також такі організації як: Європейське економічне співтовариство (European Economic Community – ЄС), Інститут громадських бухгалтерів Англії та Уельса (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), Громадська асоціація дипломованих бухгалтерів (Chartered Association of Certified Accountants), Американський інститут сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA), Інститут аудиторів (Institute der Wirtschaftsprufer, Німеччина), Африканська Рада з бухгалтерського обліку (African Accounting Council), Федерація бухгалтерів країн Південно-східної Азії (ASEAN Federation of Accountants), Європейська Федерація бухгалтерів (Federation des Experts compatibles Europeans) та ін.

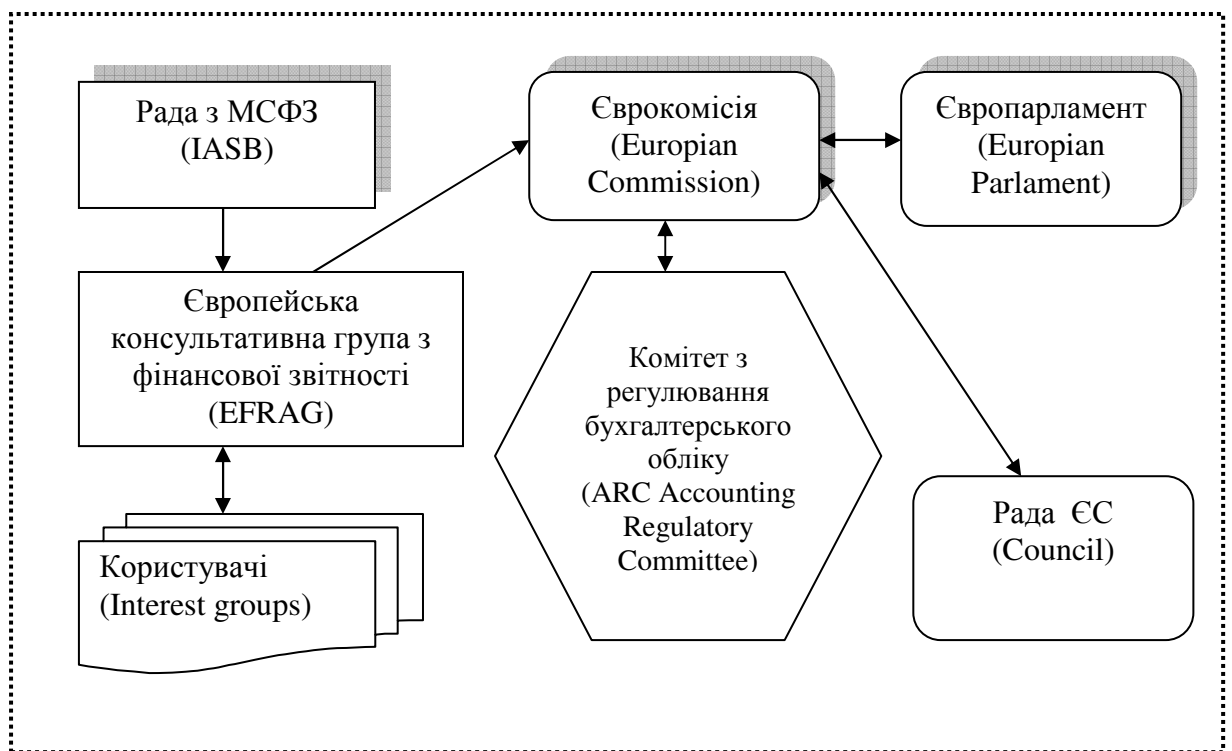


Рис. 1.9. Процес прийняття стандартів в Європі

Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні виконують Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державна служба статистики України, Державна фіскальна служба України,

Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Міністерство юстиції; Міністерство зовнішніх справ, Нацкомфінпослуг України, НКЦПФР України; Державна казначейська служба, галузеві Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади України.

Міністерство фінансів України і Національний банк України ініціювали об'єднання професійної спільноти навколо процесу застосування МСФЗ, що формалізується відповідним Меморандумом, сторони та завдання якого наведено на рис.1.10.



Рис.1.10 Національні регулятори бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

До 2018 року Україна дотримувалася адаптаційної політики замість повного прийняття і стандартизація обліку здійснювалася шляхом створення національних стандартів П(С)БО. На сьогодні діє 34 стандарти обліку, вони розроблені та базуються на основі міжнародних, однак відрізняються від них, а саме:

- не всі міжнародні стандарти обліку стали підґрунтям для розробки П(С)БО;

- П(С)БО не включають пояснювальних параграфів, які наведено в МСФЗ;

- П(С)БО не передбачають певних альтернативних методів обліку, встановлених МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», МСБО 23 «Витрати на позики» тощо;

- П(С)БО вимагають повного розкриття інформації лише від підприємств, що оприлюднюють річну фінансову звітність.

В Африці регіональною стандартизацією обліку займається Африканська рада з бухгалтерського обліку. Багато міжнародних організацій, такі як Світовий банк, СОТ, Державне агентство США з міжнародного розвитку (USAID) або Конференція ООН з торгівлі і розвитку (UNCTAD), традиційно висловлюються на користь прийняття МСФЗ в менш розвинених країнах.

Із 2018 р. спостерігається процес повного переходу підприємств на міжнародні стандарти обліку та фінансової звітності, які включають: Концептуальну основу фінансової звітності, 17 Міжнародних стандартів фінансової звітності, 28 Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, МСФЗ для малих та середніх підприємств, Інтерпретації (роз'яснення).

Виходячи з поточної ситуації активного поширення МСФЗ в світі, в 2013 році Рада з МСФЗ почала проект з дослідження застосування стандартів в різних країнах, щоб певною мірою перейти від етапу розробки стандартів до етапу підтримки їх впровадження, що також відповідає одному з основних

напрямків його діяльності. В рамках такої ініціативи Рада відстежує особливості застосування МСФЗ в кожній юрисдикції на основі інформації з різних джерел, а також даних спеціального анкетування, в якому беруть участь національні регулюючі органи і представники бухгалтерської професії.

Для оцінки прогресу в досягненні мети глобальних стандартів бухгалтерського обліку Фонд МСФЗ розробляє профілі застосування стандартів МСФЗ в окремих юрисдикціях. За даними на 10 серпня 2017 року, застосування стандартів є обов'язковим для використання громадськими організаціями або дозволені в тій чи іншій мірі в 150 країнах [144].

На квітень 2018 року РМСФЗ має анкети для 166 юрисдикцій, включаючи всі юрисдикції G20 [144]. 166 юрисдикцій представляють всі частини земної кулі (табл.1.4., рис. 1.11):

Таблиця 1.4.

Застосування МСФЗ в світі

Регіони	Кількість юрисдикцій	%
Європа	44	27%
Африка	38	23%
Середній Азія	13	8%
Азія и Океанія	34	20%
Північна і Південна Америка	37	22%
Всього	166	100%

Складено на основі [144].

Майже всі юрисдикції (156 з 166) взяли на себе зобов'язання підтримувати єдиний набір високоякісних глобальних стандартів бухгалтерського обліку. У 144 юрисдикціях (87% профілів) потрібні стандарти МСФЗ для всіх або більшості національних публічно підзвітних компаній (зареєстрованих на біржі компаній і фінансових установ) на своїх ринках капіталу. Все, крім одного, вже почали використовувати Стандарти МСФЗ. Бутан почне використовувати Стандарти МСФЗ в 2021 році. Сім юрисдикцій використовують національні або регіональні стандарти: Болівія, Китай, Єгипет, Індія, ОМАР Макао, США, В'єтнам. В інших юрисдикціях стандарти дозволяють, але не вимагають (Гондурас, Японія, Нікарагуа,

Панама, Швейцарія та ін.), Які стандарти знаходяться в процесі прийняття в повному обсязі (Таїланд) або зближення (Індонезія).

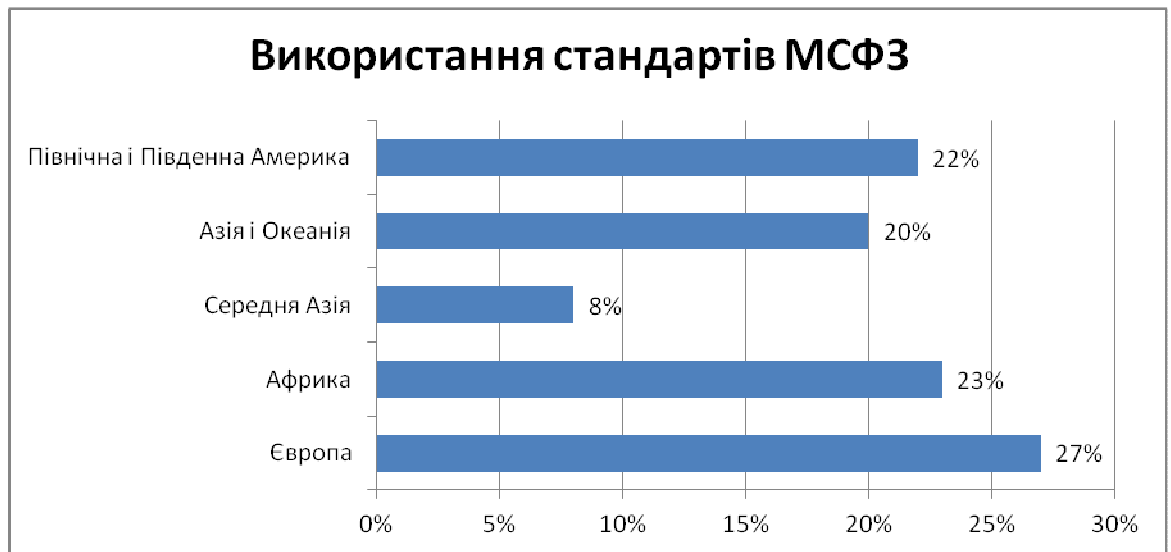


Рис. 1.11. Використання МСФЗ в світі

Джерело: Складено автором за [144].

Проаналізуємо використання стандартів МСФЗ в 166 профільних юрисдикціях по регіонах світу (Табл. 1.5.). Дуже важливим є аналіз інформації в профілях членів Групи двадцяти (G20), яка є головним форумом для міжнародного співробітництва з найбільш важливих питань глобального економічного та фінансового порядку денного. Всі юрисдикції G20 прийняли на себе зобов'язання підтримувати єдиний набір високоякісних світових стандартів бухгалтерського обліку. П'ятнадцять юрисдикцій G20 прийняли Стандарт МСФЗ для всіх або більшості компаній на своїх публічних ринках капіталу (Додаток Б, табл. Б1). З решти п'яти юрисдикцій G20:

- Японія дозволяє використання стандартів МСФЗ на добровільних засадах для вітчизняних компаній;
- Китай, Індія та Індонезія прийняли національні стандарти, які в основному відповідають стандартам МСФЗ, але не оголосили план або графік для повного прийняття;
- Сполучені Штати не дозволяють вітчизняним емітентам цінних паперів використовувати Стандарти МСФЗ, але дозволяють іноземним

емітентам цінних паперів використовувати Стандарти МСФЗ, випущені РМСФЗ.

Таблиця 1.5.

Використання стандартів МСФЗ по регіонах [144].

Регіон	Юрисдикції в регіоні (кількість)	Юрисдикції, які вимагають стандартів МСФЗ для всіх або більшості внутрішніх публічних підзвітних осіб	Юрисдикції, яким необхідні стандарти МСФЗ, в % від загальної юрисдикції в регіоні	Юрисдикції, які дозволяють або вимагають Стандарти МСФЗ, у крайньому випадку, для деяких (але не для всіх або більшості) вітчизняних публічно підзвітних організацій	Юрисдикції, які не вимагають і не дозволяють Стандарти МСФЗ для будь-яких національних публічно підзвітних організацій
Європа	44	43	98%	1	0
Африка	38	36	95%	1	1
Середня Азія	13	13	100%	0	0
Азія-Океанія	34	25	74%	3	6
Північна і Південна Америка	37	27	73%	8	2
Всього	166	144	87%	13	9
% від 166	100%	87%		8%	5%

Економічна характеристика країн G20 подана в Додатку Б, табл. Б 2.

Важливо відзначити, що 166 профільних юрисдикцій на 2017 рік становлять 98,8% світового ВВП. ВВП профільованих юрисдикцій, які вимагають або дозволяють використовувати Стандарти МСФЗ для внутрішніх публічно підзвітних компаній (zareєстрованих на біржі компаній і фінансових установ), становить 54% ВВП всіх профільованих юрисдикцій.

ВВП профільних юрисдикцій, які не дозволяють використання стандартів МСФЗ для будь-яких внутрішніх публічно підзвітних підприємств, становить 46% ВВП всіх профільованих юрисдикцій. На три юрисдикції (Китай, Індія і США) припадає майже весь (94%) ВВП профільних

юрисдикцій, які не дозволяють використання стандартів МСФЗ для будь-яких внутрішніх публічно підзвітних організацій (Табл. 1.6.).

Таблиця 1.6.

Розподіл ВВП між юрисдикціями [144].

	Американський долар \$ (мільярди)	Відсоток (від загального світового ВВП)	Процент (профільованих юрисдикцій ВВП)
Загальний світовий ВВП	80539	100	-
ВВП 166 профільованих юрисдикцій	79596	98,8	100
ВВП юрисдикцій які вимагають стандарти МСФЗ для всіх або більшості внутрішніх публічних підзвітних осіб	37521	-	47,1
ВВП юрисдикцій які вимагають стандарти МСФЗ для деяких вітчизняних РАЕ	49	-	0,1
ВВП юрисдикцій які дозволяють стандарти МСФЗ принаймні, для деяких РАЕ	5782	-	7,3
ВВП юрисдикцій які не дозволяють Стандарти МСФЗ для любых вітчизняних РАЕ	36244	-	45,5

Джерело : Фонд МСФЗ, Всесвітній банк, Організація Об'єднаних Націй

В даний час малий і середній бізнес в різних країнах привертає до себе величезну увагу, що і послужило причиною розробки, прийняття і переведення на багато мов міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) для підприємств малого та середнього бізнесу (МСБ). Рада з МСФЗ вважає, що прийняття МСФЗ для МСБ забезпечить розширення доступу до міжнародного фінансування на основі уніфікації та подання високоякісної фінансової інформації [184].

Аналіз профілів МСФЗ за стандартом МСФЗ для МСБ дає можливість констатувати, що 86 з 166 юрисдикцій вимагають або дозволяють стандарт МСФЗ для МСБ і в даний час він розглядається в 11 юрисдикціях (рис.1.12.). Для 86 юрисдикцій, які вимагають або дозволяють використовувати стандарт МСФЗ для МСБ, МСБ можуть вибрати наступну облікову структуру (табл.1.9.).

На підставі проаналізованих даних застосування Стандартів МСФЗ можна зробити висновок, що кількість країн, які застосовують МСФЗ дуже велика. Найбільш розвинені регіони світу, такі як Європейський Союз, показують найбільший відсоток застосування Стандартів (у всіх країнах ЄС застосування МСФЗ обов'язково для публічних компаній за винятком Швейцарії [7].). До теперішнього часу не знайшли застосування МСФЗ в США і більшості країн Африки.



Рис. 1.12. Аналіз профілів МСФЗ за стандартом МСФЗ для МСБ

Таблиця 1.9.

Облікова структура для юрисдикцій які вимагають або дозволяють
використовувати стандарт МСФЗ для МСБ

Вимоги до застосування	Кількість юрисдикцій
МСП, які не зобов'язані використовувати повні стандарти МСФЗ, зобов'язані використовувати стандарт МСФЗ для МСБ	4
МСП можуть вибрати стандарт МСФЗ для МСБ або повний стандарти МСФЗ	52
МСП можуть вибрати стандарт МСФЗ для МСБ, повні стандарти МСФЗ або інші ПБО для МСП	21
МСП можуть вибрати стандарт МСФЗ для МСП або локальні стандарти для МСП	2
Всього МСФЗ для МСП Стандарт потрібен або дозволений	86

Оцінюючи підсумки діяльності світової спільноти по розробці і поширенню МСФЗ не можна залишити поза увагою питання про те, наскільки звітність, заявлена її укладачами яка складена за МСФЗ, в дійсності

відповідає міжнародним стандартам. Звісно ж, що в цьому відношенні цікаві результати анкетування керівників найбільших інвестиційних фондів Бельгії, Великобританії, Німеччини, Італії, Нідерландів, Норвегії і Португалії, проведеного аудиторською компанією Pricewater house Coopers. Згідно із зазначеними результатами, лише 76% респондентів оцінили інформацію, що міститься в складеній за МСФЗ звітності організацій – об'єктів їх інвестицій, як прозорою. Для 16% опитаних така звітність виявилася не дуже прозорою, для 3% - зовсім не прозорою, 5% респондентів не визначилися з відповіддю.

Вважаємо, що наведені результати можна оцінити двояко. Вони можуть свідчити про те, що не всі організації, які звітують за МСФЗ, в достатній мірі використовують можливості міжнародних стандартів для формування звітної інформації високої якості. Можливо також, що самі МСФЗ не у всіх аспектах містять регламентації, що дозволяють сформувати таку інформацію будь-якою організацією. Вважаємо, однак, що наведені факти не применшують значущості розробки міжнародних стандартів, але свідчать про необхідність їх подальшого вдосконалення (що і здійснюється РМСФЗ), а також підвищення рівня володіння регламентаціями МСФЗ тих, хто складає по ним фінансову звітність.

На основі проведеного аналізу діяльності національних, регіональних (груп країн) і міжнародних організацій, спрямованої на гармонізацію фінансової звітності, сформулюємо висновки, що характеризують підсумки цієї діяльності на сучасному етапі. Вважаємо, що необхідно визнати певні досягнення у вирішенні проблем гармонізації фінансової звітності на світовому рівні, які виразилися в наступному:

- під впливом регіональних вимог (для груп країн) реформовані і значно наближені один до одного регламентації національних стандартів країн, що входять до відповідних регіонів;

- завдяки міжнародній стандартизації в певній мірі (адаптовані до вимог МСФЗ) національні бухгалтерські стандарти;

- під впливом МСФЗ зазнали змін і зближені деякі регіональні регламентації формування звітності;

- відзначається збільшення кількості корпорацій – транснаціональних, лізингових, а також ряду великих нелістингових організацій, які формують фінансову звітність на основі єдиних міжнародних стандартів;

- в результаті розпочатого процесу конвергенції певною мірою наближені міжнародні стандарти фінансової звітності та досить поширені загальноприйняті облікові принципи (US GAAP).

Разом з тим слід констатувати, що незважаючи на перераховані позитивні результати є і факти, що свідчать про те, що поки ще рано говорити про досягнення загальної сумісності звітності на світовому рівні. До них відносяться:

- збереження національного законодавства в області бухгалтерського обліку в переважній більшості країн;

- використання в переважній кількості країн світу національних, а не міжнародних стандартів формування звітності;

- збереження значної відмінності національних бухгалтерських стандартів різних країн від міжнародних стандартів фінансової звітності.

Аналіз підсумків діяльності світової спільноти по стандартизації правил обліку і формування звітності дозволяє визнати певну ступінь гармонізації звітності організацій тих країн, національні стандарти та практика обліку яких наближені до МСФЗ. Однак наявність досить великої кількості держав, чії національні вимоги до звітності не адаптовані до міжнародних стандартів, вказує на те, що застосування МСФЗ поки що не стало єдиною основою облікової діяльності всіх країн світу.

1.3. Розвиток національної облікової системи Лівії та її нормативного регулювання - як запорука впровадження міжнародних стандартів

Протягом останнього десятиліття поширеність міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) докотилося і до країн, що розвиваються, в результаті чого вони стали замислюватися, чи не варто їм також прийняти у себе ці стандарти. З 150 країн, що вимагають застосування МСФЗ, тільки 13 припадає на Африку: вони вже або прийняли міжнародні стандарти в тому їх вигляді, в якому вони випускаються Радою з МСФЗ (тобто без додаткових змін), або адаптували їх під місцеві особливості бухгалтерської практики з урахуванням соціально-економічних потреб окремих юрисдикцій. У число цих країн входять Гана, Нігерія, Сьєрра-Леоне, Південна Африка, Кенія, Малаві, Танзанія, Ботсвана, Замбія, Лесото, Мозамбік, Уганда, Намібія, Свазіленд і Зімбабве (Додатку Б, табл.Б3, рис.1.13). У той час як більшість країн Близького Сходу вимагає або дозволяє компаніям застосовувати МСФЗ, тільки Сирія, Марокко, Лівія і Алжир розвивають національні Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) і фінансова влада не дозволяють компаніям використовувати інші стандарти.

IFRS Adoption Status in Africa

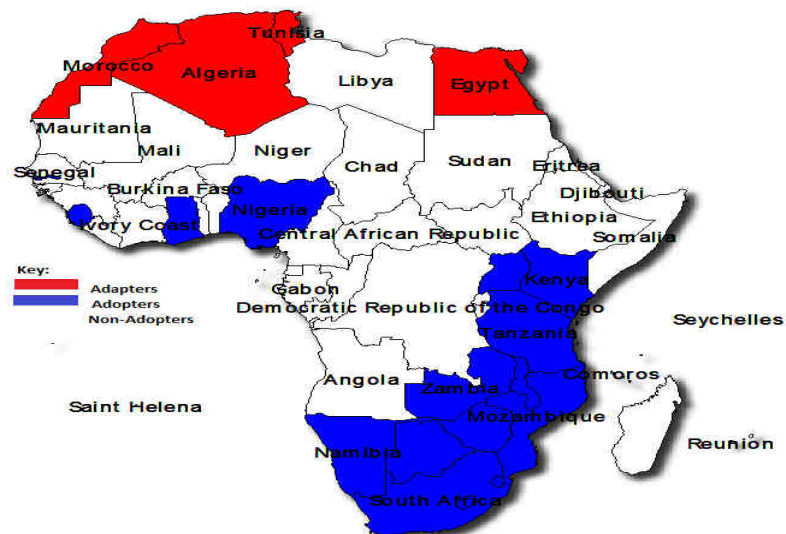


Рисунок 1.13. Кумулятивне прийняття МСФЗ в Африці [127].

Фонд IFRS створив Групу по економікам, що розвиваються (EEG), дія якої спрямована на подальше посилення впливу на процес розробки МСФЗ в країнах з економікою, що розвивається. Такі зусилля зміцнили б глобальне визнання МСФЗ, що в кінцевому підсумку полегшить місію IASB зі створення єдиного набору високоякісних стандартів обліку в світі.

Дискусія навколо стандартизації бухгалтерського обліку в Африці перемістилася в даний час в сторону різноманітності підходів до цієї проблеми. Цю різноманітність можна розглядати з точки зору різної соціально-економічної динаміки в інституційних умовах, що сприяє прийняттю або обмеженню прийняття цих стандартів.

Багато міжнародних організацій, такі як Світовий банк, СОТ, Державне агентство США з міжнародного розвитку (USAID) традиційно висловлюються на користь прийняття МСФЗ в менш розвинених країнах. Цієї ж думки дотримується і голова Ради з МСФЗ Ханс Хугерворст (Hans Hoogervorst).

Виступаючи 24 серпня 2016 року на конференції в Найробі, яка організована спільними зусиллями Фонду МСФЗ, Пан-Африканської Федерації Бухгалтерів (РАФА) та Інституту сертифікованих бухгалтерів Кенії (ІСРАК) він зазначив, що Африка стає зараз регіоном з величезним економічним потенціалом і більшість ринків капіталу активно користується перевагами більш низької вартості залучення позикового капіталу в результаті впровадження МСФЗ-звітності [140].

Є, однак, багато аргументів проти того, щоб Африка в даний час прийняла МСФЗ. Так, Соломон Зорі (Solomon George Zori), здобувач докторського ступеня в області бухгалтерського обліку та оподаткування в Товаристві наукових досліджень імені Макса Планка Університету Кельна, задається питанням, чому саме Африка повинна прийняти МСФЗ і чи повинна вона це робити взагалі [127]. Соломон Зорі вважає досить дивним сам факт, що Африка взагалі всерйоз задумалася про прийняття МСФЗ «з урахуванням хаотичної природи цих стандартів на міжнародному рівні та - в окремих випадках - практично мізерних аргументів на користь прийняття

МСФЗ конкретно в африканських країнах» і наводить багато аргументів проти того, щоб це робила Африка, обґрунтовуючи свою позицію щодо незастосовності використання МСФЗ в слаборозвинених державах африканського континенту. Проаналізувавши його аргументи на користь незастосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Африці, нами зроблені наступні висновки [11, с.121-122].

1. Більшість економічно розвинених країн світу не бажають переймати міжнародні стандарти в тому їх вигляді, в якому вони випускаються Радою з МСФЗ (IASB) і прийняли МСФЗ вибірково, тобто привели свої системи обліку у відповідність з ними на своїх власних умовах відповідно до своїх економічних запитів, відібравши ті стандарти, які їм потрібні, і залишивши непотрібні. Що стосується Америки, то вони до сих пір не можуть сказати, чи будуть американські компанії використовувати МСФЗ. І навіть у разі позитивного рішення це не буде повним прийняттям міжнародних стандартів, а конвергенцією з ними. У той же час, менш розвинені країни просто приймають стандарти без внесення будь-яких модифікацій (ПАР, Гана, Нігерія та інші південноафриканські республіки), що ставить їх в нерівні умови з країнами з розвинутою економікою.

3. І третій аргумент на користь незастосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Африці - це велика різноманітність соціально-економічних умов на континенті. Так, в Європейському Союзі існують певні відмінності між країнами, але він здатний створювати директиви і правила регулювання, які застосовуються в усіх державах членах ЄС, що робить легшим можливість існування єдиної фінансової системи [11, с.123]. В Африці навіть організації регіонального значення, такі як ECOWAS (Економічне співтовариство країн Західної Африки) і AU (Африканський союз), не можуть домовитися щодо цього питання.

Що стосується ступеня впливу на створення МСФЗ, то про це красномовно свідчить той факт, що в Раді Фонду МСФЗ тільки один представник Африки з 22 членів, в той час як у США - 5 представників, у Азії

– 6 і 5 членів відповідають за Європу. І навіть коли Африка згадується взагалі, в таких випадках мають на увазі перш за все ПАР. Сучасна економіка ПАР знаходиться в стані стійкого зростання і ПАР входить в міжнародну «Групу двадцяти» (G20), а також в групу БРІКС (BRICS), члени якої характеризуються як великі країни, що найбільш швидко розвиваються. Є думка, що ідею повсюдного впровадження МСФЗ просуває «Велика четвірка» аудиторських компаній, тобто істотний вплив в питаннях застосування IASS / МСФЗ спостерігається з боку зовнішніх аудиторів [127].

Реальну проблему у випадку з Африкою являє собою той факт, що у них відсутній досвід плавного переходу на МСФЗ. Таким чином, тема прийняття і використання МСФЗ не знайшла широкого розвитку в країнах Африки, в тому числі і в Північноафриканській країні Лівії.

Отже, у цьому розділі дисертаційного дослідження ми маємо на меті вивчити впровадження МСФЗ в країнах, що розвиваються, беручи Лівію як типову північноафриканську країну. Зокрема, дослідження має намір вивчити чинники, які можуть розглядатися як виклики для впровадження МСБО / МСФЗ в Лівії. Лівія може винести уроки з досвіду ЄС для впровадження систем бухгалтерського обліку за МСФЗ. Це означає, що в значній мірі принципи бухгалтерського обліку, стандарти аудиту, бухгалтерську освіту, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти фінансової звітності були прийняті з-за меж Лівії, а деякі з них застосовуються без ретельного вивчення місцевих факторів навколишнього середовища.

Лівія – держава в Північній Африці. Форма правління – де-юре парламентська республіка. Де-факто країна знаходиться в нестабільному стані, в ній відсутня на сьогоднішній день єдина система влади, яка б поширювалася на всю її територію. Лівія – країна, яка тільки починає переходити на ринкову економіку і яка намагається швидко просуватися до економічного зростання [198]. Розташована в регіоні Близького Сходу і Північної Африки, з населенням в 6 278 745 людини на кінець 2018 року по

даними Департаменту з економічних і соціальних питань ООН. За підсумками 2016 року провідну роль в економіці грає промисловість (понад 65%) - переважно нафтовидобувна. Надходження від експорту нафти становить майже весь дохід від зовнішньої торгівлі. Лівія наочно демонструє умовність оцінки реального стану економіки країни тільки за допомогою економічних даних. За оцінками МВФ, в період 2008-2017 рр. ВВП Лівії в середньому зріс на 1,3%. При цьому за останні 6 років Лівія виявилася однією з небагатьох країн у світі, хто показав майже тризначне зростання ВВП. Відновлення окремих частин Лівії (в основному пов'язаних з нафтовою промисловістю) формально дозволило Лівії досягти вражаючих результатів в зростанні ВВП (табл.1.10 - 1.11). Реальний ВВП на душу населення в Лівії в 2017 році склав 7 998 дол., що на 2872 дол. більше, ніж в 2016 році. Темп зростання в порівнянні з 2016 роком склав 56,04% (табл.1.12).

Однак, за період з 2007 по 2017 роки реальний ВВП на душу населення в Лівії зменшився на 3331 дол. Середнє значення склало 7998 дол. США. Середньорічний темп зростання реального ВВП (валового внутрішнього продукту) на душу населення в Лівії за цей період склав 4,18%.

Таблиця 1.10

Валовий внутрішній продукт Лівії (2006-2017 р.р.) (billion US dollars) [78].

Роки	Значення	Зміни, %
2017	30,57	64,87%
2016	18,54	7,82%
2015	17,19	-29,13%
2014	24,26	-53,25%
2013	51,90	-34,93%
2012	79,76	149,25%
2011	32,00	-53,61%
2010	68,97	35,75%
2009	50,81	-31,26%
2008	73,92	9,20%
2007	67,69	23,16%
2006	54,96	

Максимальне зростання реального ВВП (валового внутрішнього продукту) на душу населення в Лівії за період з 2007 по 2017 рр. був зафіксований у 2008 році 14 396 дол., максимальне падіння спостерігалось в 2015году 4 695 дол. [78].

Таблиця 1.11

Темп приросту ВВП, в постійних цінах в Лівії [78].

Роки	Значення	Зміни, %
2017	64,0	-966,34%
2016	-7,4	-43,26%
2015	-13,0	-75,44%
2014	-53,0	43,95%
2013	-36,8	-129,53%
2012	124,7	-287,09%
2011	-66,7	-2 198,77%
2010	3,2	-206,29%
2009	-3,0	-212,08%
2008	2,7	-58,04%
2007	6,4	-2,25%
2006	6,5	

Таблиця 1.12

ВВП на душу населення в Лівії, в поточних цінах (дол. США) [78].

Роки	Значення	Зміни, %
2017	7 998	56,04%
2016	5 126	9,17%
2015	4 695	-29,20%
2014	6 632	-37,27%
2013	10 572	-19,97%
2012	13 209	135,77%
2011	5 603	-53,78%
2010	12 121	17,71%
2009	10 297	-28,47%
2008	14 396	27,30%
2007	11 309	21,01%
2006	9 345	

Фундаментальну роль в наданні допомоги політикам у прийнятті фінансових та інвестиційних рішень, що стимулюють економічне зростання грає сильна бухгалтерська професія. Необхідно визнати той факт, що в сучасних умовах вимоги до бухгалтерів в усьому світі стають все більш високими. Сфера фінансів, податків та відносин з контролюючими органами

стає все більш важливою для успішного просування справи організації будь-якої форми власності. Гарантом стабільності в цій сфері після керівника, безумовно, є головний бухгалтер організації [138].

Лівія, як і багато інших країн, стали свідками періодів колонізації декількох країн. З такою драматичною історією лівійська система бухгалтерського обліку успадкована від колоніальних систем і їх соціальних цінностей і не звільнилася від цього успадкування і тягаря до сих пір.

Незважаючи на явні відмінності між Лівією, як країною з економікою, що розвивається і такими розвиненими країнами як Великобританія і США, Лівія прийняла системи обліку саме цих країн, де відповідно застосовуються принципи обліку GAAP. Це означає, що в значній мірі, принципи бухгалтерського обліку, стандартів аудиту, бухгалтерської освіти і бухгалтерської професії були прийняті з-за меж Лівії і застосовуються без ретельного розгляду місцевих факторів [175, 208]. Поточна система обліку в Лівії являє собою суміш різних систем з різних верств суспільства. Крім того, після відкриття нафти кілька американських компаній почали розширювати свої інвестиції в Лівії, і в результаті відсутності правил для бухгалтерської професії в Лівії ці компанії прийняли і застосовували свої власні системи обліку – Американські прийняті принципи бухгалтерського обліку [170, с. 202]. Відкриття нафти, надало країні фінансові ресурси для значного зростання економіки і з'явилася нагальна потреба у виданні законів для адміністрування бухгалтерського обліку та суміжних областей і створення професійно організованого органу, відповідального за розробку загальних принципів обліку та аудиту.

Для регулювання практики бухгалтерського обліку та аудиту в Лівії в цей період було видано і оприлюднене ряд законів, що впливають на регулювання методів бухгалтерського обліку. Так 28 листопада 1953 був прийнятий Лівійський торговий кодекс (LCC), згідно з яким компанії повинні підготувати річний звіт, в тому числі звіт про прибутки і збитки та баланс [11, с.14]. У 1953 році було прийнято Лівійське комерційне право [194] яке

включало положення про підприємницьку діяльність, що здійснюється будь-якою особою, незалежно від її юридичного статусу. Він охоплював правила, які застосовуються для торговців (перша стаття 1/P) [194, с.213], яка зобов'язувала кожного трейдера дотримуватися регулярного щоденного облік, проводити інвентаризацію та складати бюджет на мінімальному рівні (стаття 58) [194]. Система формальних заходів і об'єктивних умов, покликана гарантувати узгодженість цих записів, містить докладні правила ведення рахунків, складання балансів і розрахунків прибутку і збитків та інших документів, які повинні бути представлені в торгівлі [194].

Зокрема, лівійське комерційне законодавство роз'яснює багато правил про оцінку активів, створення правового резерву, збільшення та зменшення інвестованого капіталу і розподіл прибутку. Комерційне право також передбачає необхідність призначення аудиторів (стаття 550) [194] для контролю за адміністрацією компанії і забезпечення надійного прогресу діяльності компанії відповідно до закону. Стаття 553 комерційного права детально викладає обов'язки ревізійної комісії (стаття 553) [194].

У 1968 році вперше був застосований новий закон про прибутковий податок з модифікацією відповідно до лівійської практики. Цей закон був скасований в 1973 році, а в 2004 році був прийнятий закон № 11, що справив значний вплив на практику бухгалтерського обліку в Лівії. Згідно цього Закону, який складається з 130 статей, всі компанії, що діють в Лівії, включаючи іноземні компанії, зобов'язані надавати свої рахунки в податковий орган, включаючи баланс, звіт про прибутки і збитки, примітки до рахунків, торговий рахунок, заяву про амортизацію та звіт, підписаний лівійським зовнішнім аудитор [11, с.14].

У цих умовах в червні 1975 року законом № 116 була створена Лівійська асоціація бухгалтерів і аудиторів (LAAA) з метою організації правил і поліпшення умов бухгалтерської професії. Цим же Законом було впроваджено систему CPA сертифікованого громадського бухгалтера [196]. LAAA в цьому ж році прийняла Закону про бухгалтерів. Відповідно до закону

1973 року всі члени цієї професії називаються сертифікованими громадськими бухгалтерами (CPA– Certified Public Accountant).

LAAA почав свою діяльність в 1976 році з наступних цілей (стаття № 1 Асоціації лівійських бухгалтерів і аудиторів):

1) організувати і розвивати бухгалтерську та аудиторську професії, підвищувати ефективність бухгалтерів і аудиторів професійно, академічно, культурно і соціально, а також розробляти стандарти;

2) створити умови для моніторингу обліку і аудиту для здійснення положень, що стосуються фінансових операцій;

3) брати участь в плануванні бухгалтерської освіти;

4) активізувати співпрацю між місцевими та міжнародними органами бухгалтерського обліку та сприяти обміну інформацією між ними, а також між її членами і захищати їх права;

5) організувати і брати участь у наукових конференціях і семінарах, пов'язаних з бухгалтерським обліком всередині країни і за кордоном, випускати журнали, розробляти освітні і навчальні програми, читати лекції, публікувати дослідження, які стосуються бухгалтерського обліку.

LAAA створив Раду громадських бухгалтерів для контролю за бухгалтерською професією. Правління несе відповідальність за реєстрацію громадських бухгалтерів, ведення реєстру громадських бухгалтерів, визначення кваліфікації осіб для реєстрації в якості бухгалтерів, який забезпечує дотримання етичних норм поведінки і дисциплінарні питання. До кваліфікації бухгалтера розділ 24 Закону визначає різні вимоги, в тому числі: заявник повинен бути громадянином Лівії з хорошою репутацією, принаймні, мати ступінь бакалавра з бухгалтерського обліку, а краще доктор філософії в області бухгалтерського обліку та аудиту з будь-якого університету з хорошою репутацією в Лівії або за межами Лівії. Ці кваліфікації включають в себе атестацію від інституту дипломованих бухгалтерів в Англії та Уельсі або Американського інституту дипломованих бухгалтерів, які посилюють вплив

Великобританії і США на професію бухгалтера та ще раз ілюструють вплив іноземної бухгалтерської школи.

У 2006 році LAAA представила перший проект лівійських стандартів бухгалтерського обліку (LAS), який включав 29 стандартів бухгалтерського обліку на основі МСФЗ. Лівійська влада оголосили про прийняття МСФЗ без будь-яких змін в чинному законодавстві і відсутність змін в цьому відношенні вважається великою проблемою, що стоїть перед виконанням IAS [10, с. 22].

Теоретично, LAAA відповідає за встановлення і моніторинг впровадження стандартів бухгалтерського обліку в практику, але практично вона не змогла випустити і реалізувати Лівійські стандарти бухгалтерського обліку [176, с.4]. Фактично, державні органи, такі як Управління громадського контролю скористалися відсутністю ефективної облікової асоціації для контролю за процедурами обліку [172, 191].

У 2003 році Лівія приєдналася до програми Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), яка повністю розробила свої принципи аналогічні GAAP, щоб спонукати їх компанії слідувати прийняттю МСФЗ. 22 січня 2007 року уряд Лівії знову відновив Державне бюро бухгалтерського обліку (SAB) затверджене відповідно до Закону № 31 прийнятим в 1955 році і Законом № 3 був офіційно введений Інститут фінансового аудиту (IFA). Однак в Законі № 3 від 2007 року чітко не вказуються будь-які конкретні стандарти бухгалтерського обліку або аудиту, які повинні бути прийняті [11, с.15]. У 2010 році уряд Лівії ухвалив Закон № 11, який регулює діяльність LSM і компаній зареєстрованих на фондовій біржі. Ці закони вимагають, щоб всі банки і зареєстровані на біржі компанії застосовували МСФЗ. Однак перераховані лівійські компанії як і раніше дотримуються GAAP.

Таким чином можна стверджувати, що хоча LAAA була створена давно, але до цих пір нічого не було зроблено для створення будь-якої теоретичної бази для професії бухгалтера в лівійській економіці: вона не змогла відрегулювати себе і визнати своє зобов'язання до суспільних інтересів; не розроблені принципи ведення обліку; не встановлено Кодекс

етики і таким чином ряд його цілей не було досягнуто [170, с. 203]. Також LAAA не змогла досягти своїх цілей, пов'язаних з проведенням та участю в таких заходах як: організація та участь у конференціях і семінарах, пов'язаних з професією, в тому числі в академічному, культурному та політичному плані; організація і поліпшення умов бухгалтерської професії і професійне підвищення стандартів бухгалтерів і аудиторів; створення пенсійного фонду для своїх членів, в розробці програми безперервної освіти і навчання і т.д. Перевагу або МСФЗ, або US GAAP тепер менш чітке, ніж раніше, оскільки в той час як громадська думка використовувало визнання GAAP в якості "золотої зірки", в даний час світ приймає МСФЗ в якості орієнтира.

Говорячи про Лівію, слід зазначити, що відсутність сильної бухгалтерської організації і адекватної нормативної бази лівійської системи обліку дає менеджерам і бухгалтерам можливість вільно вибирати між різними стандартами і способами бухгалтерського обліку без будь-якої підзвітності. Таким чином, багато менеджерів і бухгалтерів неправильно використовують цю здатність для своїх особистих інтересів. На додаток до цього, застосовувані системи бухгалтерського обліку розрізняються між лівійськими компаніями в залежності від рівня освіти або потреб бухгалтерів або менеджерів, навіть якщо ці компанії належать до однієї галузі.

Крім цього, в даний час вимоги до звітності в африканських країнах регулюються різними регулюючими органами, тоді як МСФЗ не визнає такі закони головними. Вирішенням цієї проблеми є внесення суттєвих змін до цих законів, що неможливо здійснити миттєво. Розглянемо, з якими перешкодами стикається Лівія в умовах переходу вітчизняної системи бухгалтерського обліку на платформу МСФЗ.

Одним з факторів, що впливають на систему обліку та ефективність застосування МСФЗ в країнах, що розвиваються, є рівень освіти професійних працівників, зайнятих в бухгалтерському обліку. В даний час відсутність кваліфікованого персоналу в цьому відношенні є великою проблемою, що стоїть перед процесом переходу до МСФЗ [189, с.104]. Проблеми пов'язані

також і з тим, що бухгалтери не знають про додатки IRS / IFRS, оскільки немає відповідних навчальних програм для їх навчання в цьому питанні. Стара система бухгалтерської освіти в Лівії почалася в 1953 році, коли була створена Школа державного управління для навчання державних службовців в області бухгалтерського обліку. З 1976 року система бухгалтерської освіти Америки почала впливати на вищу освіту в Лівії, багато лівійських академічних співробітників, які закінчили навчання в США, повернулися, щоб викладати в Лівії, а також працювати в американських компаніях в Лівії [191,170].

Перша бухгалтерська освітня програма на університетському рівні була введена в Лівії на факультеті економіки і комерції (FEC) в 1957 році в Університеті Гарьюніса (в даний час відома як Лівійський університет). У період з 1957 по 1981 рік цей факультет був єдиним, хто пропонував бухгалтерську освіту на університетському рівні [197, с. 48]. З 1981 по 2000 рік з'явилися інші лівійські університети і почали пропонувати нові бухгалтерські програми. До початку 2000-х років широко використовувалася урядова програма, що дозволяла студентам завершувати свою освіту з бухгалтерського обліку за кордоном (докторанти, магістри і бакалаври).

Однак, незважаючи на деякі позитивні кроки недосконала бухгалтерська освіта в Лівії вважається однією з причин того, що компанії не можуть застосовувати МСФЗ. Це пов'язано з тим, що навчальні програми з бухгалтерського обліку не включають програми IAS / IFRS, за винятком програм післядипломної освіти, які включають обмежене введення IAS. За результатами дослідження даного питання запропонована концепція в якій систематизовані методологічні компоненти бухгалтерських знань в Лівії (Рис. 1.14).

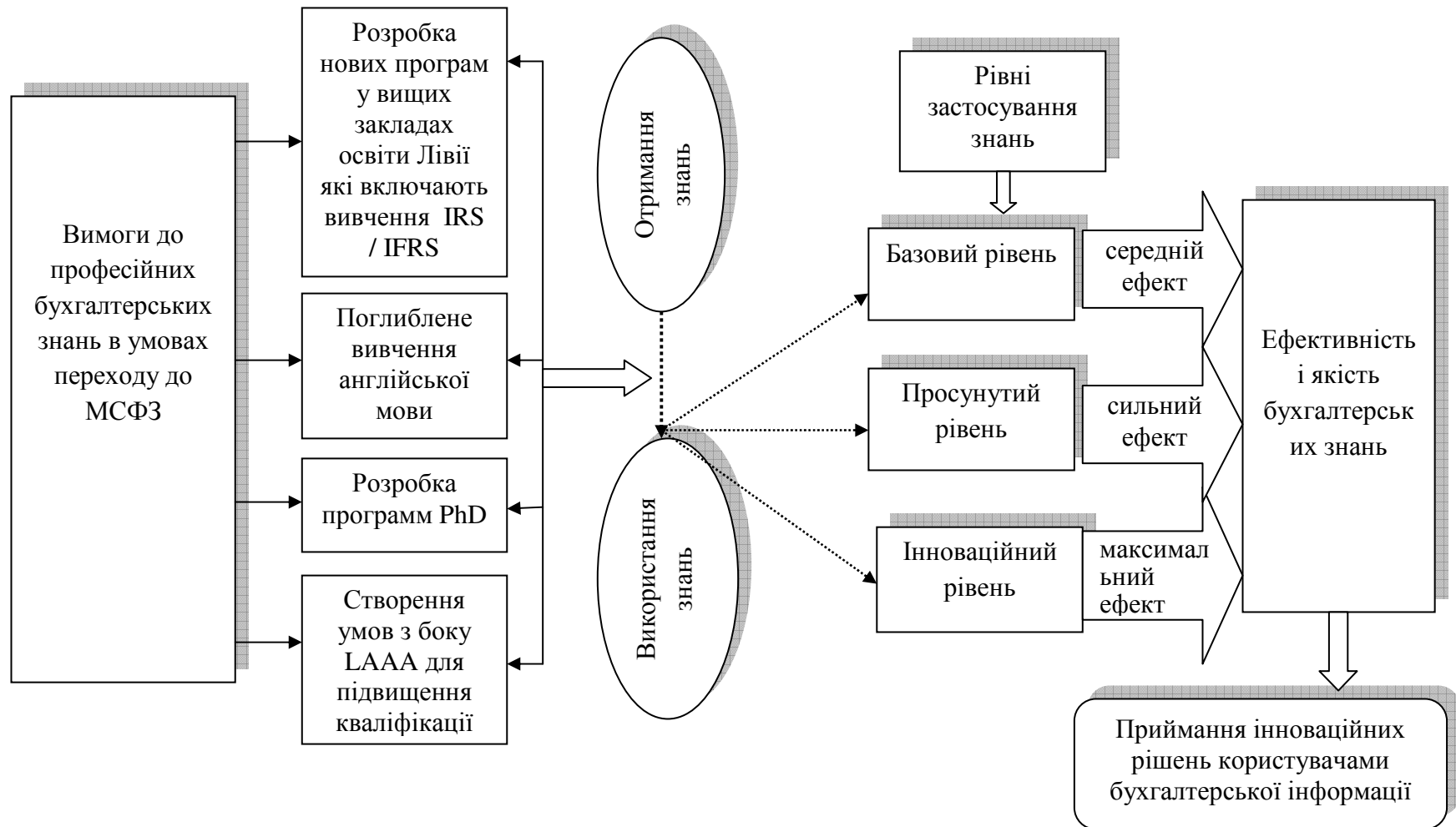


Рис. 1.14. Концепція бухгалтерських знань для впровадження МСФЗ
Сформовано автором

До факторів, що гальмують участь Лівії в процесі гармонізації звітності на світовому рівні, відносяться і особливості менталітету лівійських бухгалтерів, які звикли керуватися нормативними документами, які жорстко регламентують облік, і докладними інструкціями, що не передбачають самостійності у виборі відповідного варіанту обліку. На противагу такому підходу формування фінансової звітності за міжнародними стандартами у великій кількості ситуацій вимагає дій на основі професійного судження бухгалтера. Лівійські ж бухгалтери, як показують результати опитувань, поки не навчилися застосовувати професійне судження і використовувати можливості альтернативних способів обліку і хотіли б мати єдині правила обліку та відображення в звітності активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат.

Хоча лівійський уряд санкціонував прийняття МСФЗ, ці стандарти не були переведені на арабську мову і не введені в навчальну програму обліку. Тому лівійські бухгалтери виконують облікові записи, застосовуючи GAAP, які були переведені на арабську мову більше чотирьох десятиліть тому. З самого початку існування IASC були суттєві розбіжності між країнами-членами щодо офіційної мови. Заклики багатьох країн, наприклад Франції, до публікацій стандартів на інших мовах, крім англійської були відхилені і було оголошено, що IASC поширить всі свої публікації по всьому світу англійською мовою. Хоча існує кілька перекладених версій МСФЗ, які можуть бути використані. Що стосується Лівії, то англійську мову практично не використовувалася в компаніях. Крім того, в Лівії немає закону, який вимагає від компаній використовувати англійську мову при підготовці звітів [215]. Це означає, що навіть з поліпшеною навчальною програмою бухгалтерського обліку бухгалтери не тільки не зможуть скласти фінансові звіти англійською мовою, але навіть зрозуміти перекладені версії МСФЗ.

Ще одним бар'єром в цьому питанні є відсутність контролю з боку зовнішніх аудиторів, Лівійського бюро бухгалтерського обліку (LAB) і Лівійського фондового ринку (LSM). Ніяких примусових стягнень з боку

зовнішніх аудиторів або LSM для впровадження IAS / IFRS не існує. Хоча LSM вимагає, щоб всі перераховані компанії слідували IAS при підготовці фінансової звітності, LSM не робить тиску, щоб нав'язати свої повноваження компаніям для застосування IAS.

Ми провели коротке дослідження розвитку бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Лівії шляхом анкетування керівників, фінансових менеджерів (FM), зовнішніх аудиторів (аудиторів (SRA), державних аудиторів (STA)), вчених бухгалтерського обліку (AC). Науковці, які працюють в лівійських університетах, були відібрані з позиції того, що всі або більшість з них провели деякі дослідження в області бухгалтерського обліку та аудиту в Лівії. Вони також мають знання з бухгалтерського обліку в цілому і професії бухгалтера в Лівії зокрема і можуть, таким чином, надати свою точку зору на розвиток бухгалтерського обліку. Крім того, більшість з них є членами LAAA.

Всього в опитуванні брало участь 52 респондента. Це дослідження в основному було зосереджено на компаніях в Тріполі, як столиці Лівії, тому що велика частина бізнес-діяльності в Лівії працює саме в цьому регіоні.

До опитування були залучені такі компанії як: Генеральна електрична компанія Лівії (General electricity company of Libya), Нафтопереробна компанія Азавія (Azzawiya oil refining company), Компанія Natif Лівія (Natif Libya company), Генеральна національна морська транспортна компанія (General national maritime transport company), Нафтова компанія «Мелітта» (Meelitalh oil company), нафтової компанія Waha (Waha oil company), Цементна компанія Ahlia (Ahlia cement company), компанія Аль Насим для харчової промисловості (Al naseem for food industries), нафтова служба Абрагіла (Arahila oil service), Берегова нафтова маркетингова компанія (Brega petroleum marketing company (BPMC)) та ін.

В процесі опитування були отримані наступні результати (Додаток Г).

Таким чином, проведене дослідження дало можливість проаналізувати характер і розвиток корпоративного регулювання бухгалтерського обліку в

Лівії. Труднощі вирішення проблем гармонізації фінансової звітності лівійських організацій пов'язані, на нашу думку, і з особливостями користувачів фінансової звітності. Ми провели окремо опитування серед керівників цих лівійських підприємств про цінності інформації, що міститься в бухгалтерській звітності їх організації і партнерів для прийняття ними управлінських рішень. Результати опитувань показують незначний інтерес до інформації, що міститься у фінансовій звітності (табл. 1.13).

Дані таблиці 1.13 з усією очевидністю демонструють, що більше половини керівників лівійських організацій не звертаються до фінансової звітності своїх партнерів, вважаючи її малокорисними для зовнішніх користувачів. Вважаємо, що в певній мірі це пов'язано з спрямованістю звітності лівійських організацій здебільшого на задоволення інформаційних запитів контролюючих органів і недостатньою якістю в ній інформації для інших користувачів.

Таблиця 1.13

Ступінь корисності інформації фінансової звітності для прийняття рішень керівниками

Питання	Відповіді
Як часто Ви звертаєтесь до звітності партнерів?	36% - ніколи, 29% - рідко, 21% - зазвичай, 13% - завжди, 1% - вагалися з відповіддю
Чи корисна інформація, що міститься в звітності, для користувачів Вашої організації?	2% - зовсім не корисна, 31% - не дуже корисна, 43% - доволі корисна, 20% - дуже корисна
Чи корисна інформація, що міститься в звітності, для зовнішніх користувачів?	57% - не дуже корисна, 26% - вагалися з відповіддю, 17% - корисна
Чи цікавляться укладачі звітності інформаційними запитами користувачів	58% - не цікавляться, 37% - вагалися з відповіддю, 5% - цікавляться

Таким чином, провівши в дисертаційному дослідженні всебічний аналіз практики ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Лівії нами зроблено висновок, що виклики, які стоять перед IASS / МСФЗ в реалізації і підготовці фінансових звітів лівійських компаній полягають в наступному:

1) компанії знаходяться під сильним впливом існуючих законів і фінансових положень, що обмежують застосування IASS / МСФЗ. Лівійська влада прийняли IASS / МСФЗ в 2006 році для лістингових компаній, без будь-яких змін в сфері чинного законодавства, що призвело до того, що компанії практично не застосовують ці стандарти, а як і раніше застосовують US GAAP;

2) бухгалтери не мають адекватних навичок, що сприяють реалізації IASS / МСФЗ у зв'язку з тим, що вони не мають ні найменшого уявлення про ці стандарти через відсутність будь-якого джерела для отримання докладної інформації по даній темі;

3) недостатній рівень освіти з бухгалтерського обліку в Лівії є однією з важливих причин, чому компанії не в змозі застосувати IASS / МСФЗ. Навчальні програми з бухгалтерського обліку не включають вивчення IASS / МСФЗ, за винятком програм аспірантів, які передбачають обмежені відомості з цього питання. Без фундаментальних знань IASS / МСФЗ не можна очікувати від бухгалтерів підготовки фінансової звітності відповідно до цих стандартів.

Але необхідно зазначити, що на сьогоднішній день існують організації, які здійснюють підготовку фахівців, які відповідають вимогам МСФЗ. В рамках ACCA, розроблена програма DipIFR - Diploma in International Financial Reporting - диплом з міжнародної фінансової звітності. Перевагою цієї програми є можливість проходження навчання та складання іспитів на національній мові. Таким чином для підготовки висококваліфікованих фахівців в області МСФЗ, країнам необхідно вирішити ряд важливих питань;

4) більшість компаній не пропонують навчальні програми для переходу на міжнародні стандарти;

5) переважна більшість облікових працівників не в змозі використовувати англійську мову в процесі підготовки звітів своїх компаній. Англійська мова в Лівії не використовується в якості офіційного, тому навіть переклад IASS представляє великі труднощі;

б) важливою проблемою є відсутність примусу від Лівійського Бухгалтерського бюро (LSM), Лівійського Фондового ринку та зовнішніх аудиторів щодо обов'язкового використання IASS / МСФЗ. Аудиторські звіти в більшості випадків також готуються відповідно до GAAP без посилання на IASS / МСФЗ, що не викликає питань у зовнішніх аудиторів;

7) до проблем інституційного характеру належать питання взаємодії між розробниками МСФЗ та національними регулюючими органами. Для ефективного впровадження необхідний механізм взаємодії між розробниками МСФЗ (IASB) та національними регулюючими органами. На процес формування бухгалтерської інформації впливає і ряд інших чинників, які в загальному можна об'єднати в такі групи: економічні чинники, політичні чинники та правові чинники які представляють собою великі перешкоди для застосування МСФЗ в Лівії (рис. 1.15)

На підставі вищесказаного можна зробити висновок, що неможливо сліпе прийняття МСФЗ в будь-якій країні, без будь-яких змін, оскільки міжнародні стандарти - це постійні компроміси між системами (моделями) обліку в світі. На нашу думку, для реформування лівійського бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ перш за все має бути сформована програма розробки нових національних облікових стандартів. Запропонована програма розробки національних облікових стандартів Лівії представлена в Додатку В.

З розглянутого блоку питань видно, що коло проблем, з якими стикається країна при впровадженні та практичному застосуванні МСФЗ досить широке і вимагає комплексного підходу до їх вирішення. Так на стадії прийняття рішення про перехід на МСФЗ необхідно вирішити, як це буде здійснюватися – за допомогою впровадження стандартів або конвергенції національних стандартів з МСФЗ. Визначити коло організацій, для яких МСФЗ буде обов'язково, доцільність застосування міжнародних стандартів для малих і середніх підприємств. Далі виникають питання про необхідність створювати інститути, розробляти нормативно-правові акти. В процесі

впровадження також важливо налагодити взаємодію з Фондом МСФЗ, для консультування і послідовного впровадження і застосування МСФЗ.



Рис. 1.15 Організаційно-методичний механізм, направлений на модернізацію національної системи бухгалтерського обліку в Лівії

Розроблено автором

Висновки до розділу 1.

Дослідження основних теоретичних положень щодо розвитку бухгалтерського обліку в умовах міжнародної економічної інтеграції, його гармонізація і стандартизація, та імплементація Міжнародних стандартів фінансової звітності в світову облікову систему дозволяє зробити наступні висновки:

1. Проведено теоретичний аналіз змісту понятійних категорій, що характеризують систему бухгалтерського обліку і аудиту в умовах міжнародної економічної інтеграції, а саме гармонізації і стандартизації. Проаналізовано наявні серед науковців погляди та підходи щодо визначення поняття та форм гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

На основі аналізу різних підходів до дефініції «гармонізація» запропоновано його уточнене визначення як процесу, пов'язаного зі спільною діяльністю вчених і практиків, що спрямований на зближення облікових систем різних країн для створення єдиної системи обліку і мінімізації на глобальному рівні всіх відмінностей. Побудовано принципову схему проходження даного процесу та визначено співвідношення різних сучасних концепцій гармонізації обліку і фінансової звітності, що демонструє неоднозначність наукових думок з питань досягнення гармонізації фінансової звітності. Проведені дослідження дають підставу припустити визначення стандартизації бухгалтерського обліку як процесу послідовної ратифікації користувачами положень бухгалтерського обліку (визначення і класифікація об'єкта, його оцінка, розкриття інформації в звітності і т.д.).

2. Визначено наявні у світовій практиці господарювання моделі обліку, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог щодо виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках. Установлено, що вітчизняна модель обліку здебільшого тяжіє до континентальної, хоч подекуди має місце й використання англо-американського підходу щодо ролі та значення

бухгалтерського обліку для сфери господарювання (на рівні, як правило, суб'єкта господарювання).

3. Проведено всебічний аналіз використання Міжнародних стандартів у світовій економічній системі як основи формування глобальної інтеграційної моделі підготовки та поширення фінансової інформації, виявлені способи використання МСФЗ, що найбільш адекватно відповідають задачам розвитку світової економіки. Виокремлено можливі форми застосування МСФЗ та проведено ранжування МСФЗ в країнах світу за ступенем їх використання: Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній, Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній, Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями, Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним, Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді.

4. Досліджено національну нормативно-правову базу бухгалтерського обліку Лівії, на основі чого систематизовані її основні недоліки, їх об'єктивні причини, що доцільно для подальшого визначення стратегії кардинального реформування в цілому системи лівійської облікової системи. Виділено умови формування бухгалтерської професії в контексті впровадження МСФЗ та запропонована концепція в якій систематизовані методологічні компоненти бухгалтерських знань в Лівії. Визначено пріоритети напрямків реформування національної облікової системи Лівії (концептуальна основа, облік основних об'єктів, аспекти розкриття інформації в звітності, інвестиції та фінансові вкладення, спеціальні стандарти), на основі чого розроблена авторська Програма розробки національних облікових стандартів Лівії.

Результати наукових (експериментальних) досліджень даного розділу наведено в працях [5, 8-12, 16-18, 20].

РОЗДІЛ 2.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ

2.1. Міжнародна конвергенція стандартів бухгалтерського обліку та методи трансформації фінансової звітності відповідно до GAAP US в Лівії

Довгий час в середовищі прихильників МСФЗ панувала теорія поступової «гармонізації» стандартів різних країн, з урахуванням інтересів усіх сторін. Однак ця мета, яку на початку 70-х проголосив Комітет по МСФЗ, не витримала випробування часом. Усвідомлюючи слабе «проникнення» в міжнародну економічну реальність в період з початку 70-х до середини 90-х років, Комітет з МСФЗ зважився на повну зміну концепції та підходів. Ідея гармонізації, яка задовольнила б усі сторони, в кінці 90-х була замінена на ідею конвергенції.

Передбачений новим Статутом РМСФЗ процес конвергенції передбачає вироблення Радою і національними регулюючими органами спільних рішень облікових завдань, які забезпечують найбільш ефективну і якісну підготовку і подання інформації у фінансовій звітності.

У світі існує два основних підходи переходу на МСФЗ, який використовують країни:

- конвергенція (Convergence approach) – підхід, який передбачає внесення змін до локальних стандартів з тим, щоб вони відповідали МСФЗ; і
- адаптація (Endorsement approach) – підхід, який передбачає використання МСФЗ на території країни без модифікацій в якості діючого стандарту звітності і в цьому випадку локальні стандарти перестають існувати.

В даний час найбільшу популярність здобув підхід для переходу до МСФЗ - конвергенція. Слід зазначити, що мета на максимальне зближення

(конвергенцію) МСФЗ з національними системами обліку відрізняється від проголошеної раніше мети гармонізації стандартів фінансової звітності в усьому світі. Як зазначено у Розділі 1.1. дисертаційного дослідження гармонізація представляє собою більш розпливчате, суто теоретичне поняття і в ідеалі припускає, що в кінцевому підсумку країни перейдуть до використання МСФЗ в якості національної системи обліку. Конвергенція не припускає прямого переходу на МСФЗ, обмежуючись більш практичними аспектами зближення МСФЗ з національними стандартами, які передбачають залучення до процесу розробки і вдосконалення МСФЗ професіоналів з різних країн світу і, таким чином, досягнення єдиних підходів до вирішення питань обліку та звітності на національних рівнях.

Таким чином, стратегічний напрям розвитку має бути виражений, на наш погляд, в конвергенції, яка означає не злиття і поглинання національної системи бухгалтерського обліку якими б там не було міжнародними, наднаціональними нормативними регуляторами, а злиття переваг національних особливостей і історичних традицій в області обліку з тими перевагами, які несуть в собі міжнародні стандарти і правові акти інших країн.

Проведене дослідження показало багатогранність поняття «конвергенція», а також різноманіття шляхів її досягнення. Поняття "конвергенція" латинського походження (від *converge* - зближуються, сходжуся). У Сучасному економічному словнику під конвергенцією розуміється: 1) зближення різних економічних систем, стирання відмінностей між ними, обумовлене спільністю соціально-економічних проблем і наявністю єдиних об'єктивних закономірностей розвитку; 2) зближення рівня соціально-економічного розвитку країн, регіонів [110].

Стосовно до обліку під «конвергенцією» розуміють процес зближення систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом формування однакових підходів до обліку й відображення у фінансовій звітності однотипних господарських операцій.

Стосовно особливостей бухгалтерського обліку як важливої складової частини регулювання національної економіки і як однієї з ознак, що ідентифікують ступінь економічної незалежності країни, стратегічний напрям розвитку має бути виражений, на наш погляд, в конвергенції, яка означає не злиття і поглинання національної системи бухгалтерського обліку якими б там не було міжнародними, наднаціональними нормативними регуляторами, а злиття переваг національних особливостей і історичних традицій в обліку з тими перевагами, які несуть в собі міжнародні стандарти і правові акти інших країн. У нашому розумінні конвергенція означає найбільш правильну стратегію розвитку бухгалтерського обліку, тому що при такому підході забезпечується найкраща комбінація переваг, закладених в існуючій нормативній базі, що регулює бухгалтерський облік, і достоїнств основних положень міжнародних стандартів [7, с. 395-396].

Відповідно до стандартів фінансової звітності, слово конвергенція має два пов'язані значення. По-перше, конвергенція - це зусилля, які вживаються органами стандартизації фінансової звітності в усьому світі для усунення відмінностей у стандартах фінансової звітності в різних країнах. По-друге, конвергенція – це відсутність відмінностей у стандартах фінансової звітності між країнами. Таким чином, як впливає з вищенаведеного, конвергенція виступає і як процес, і як мета [92, с. 45].

На нашу думку, під «конвергенцією» необхідно розуміти процес зближення систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом вибору (руху назустріч один до одного) МСФЗ спільно з національними регулюючими органами рішень облікових завдань, які забезпечать підготовку та подання зрозумілої, порівнянної і надійної інформації у фінансовій звітності.

Актуальною темою в галузі міжнародного бухгалтерського обліку стала міжнародна конвергенція стандартів бухгалтерського обліку. Міжнародна конвергенція стандартів бухгалтерського обліку включає в себе наступні визначення:

По-перше: конвергенція являє собою прогрес і напрямок для майбутнього розвитку. Конвергенція сприяє гармонізації та втілює вимоги інтеграції міжнародних економік. Однак зближення вимагає узгоджених і найвищих зусиль, щоб досягти бажаного результату.

По-друге: конвергенція не може бути унікальною для всіх моделей. Без надання належної уваги національним ситуаціям, стану розвитку бухгалтерського обліку, аудиту країни не в змозі будуть досягти істинної конвергенції.

Третє: Конвергенція це процес. Через різні національні особливості країни світу повинні безперервно і активно проводити добровільну співпрацю, вивчати нові ситуації, вирішувати нові проблеми та інновації, нові механізми, щоб створити структуру, яка відповідає таким вимогам, як міжнародна ефективність, рівномірність, суверенітет і розвиток глобальної різноманітності.

Четверте: конвергенція означає взаємодію. Конвергенція не означає односторонній рух. Це означає взаємодію між різними країнами, між окремими країнами і МСФЗ, а також між МСФЗ та регіональними професійними бухгалтерськими органами. В іншому випадку ефективність і результативність може бути порушена.

В даний час можна говорити як мінімум про дві альтернативні системи формування фінансової звітності, які претендують на роль світових стандартів, це GAAP – Generally Accepted Accounting Principles (загальноприйняті принципи обліку) і FRS – Financial Reporting Standards (стандарти фінансової звітності), раніше відомі як IAS – International Accounting Standards (міжнародні стандарти обліку).

Аналіз підсумків діяльності РМСФЗ (IASB) на сучасному етапі по досягненню поставлених цілей показує, що особливу увагу в процесі конвергенції поки ще приділяється тільки зближенню МСФЗ і загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США – US GAAP.

Оскільки тривалий час позиція США, складнощі процесу конвергенції і навіть конкуренція МСФЗ і US GAAP ускладнювали визнання МСФЗ як єдиної міжнародної системи звітності, прогрес в просуванні МСФЗ на ринок США є багато в чому визначальним для оцінки успішності процесів гармонізації на основі МСФЗ. Також необхідно згадати рівень опрацювання, ступінь глибини самих стандартів US GAAP. Вони вважаються найбільш детальним керівництвом практично для всіх галузей і циклів обліку та звітності. Взяти, наприклад, дві сфери обліку: фінансові інструменти та виручку. Кількість і ступінь опрацювання різних ситуацій в US GAAP багаторазово перевищують ті ж показники МСФЗ. Наприклад, на допомогу бухгалтеру для правильного відображення фінансових інструментів US GAAP має близько 30 стандартів, тоді як МСФЗ - тільки чотири; з питань визнання виручки американський розробник надає керівництво у вигляді більш 50 стандартів і інтерпретацій, тоді як МСФЗ – тільки п'ять [119, с. 41].

З іншого боку, американська система піддавалася критиці як більш зарегламентована правилами і, як наслідок, така, що не враховує різноманіття господарських операцій і не дозволяє робити об'єктивні професійні судження на основі базових принципів обліку, як це вимагається відповідно до МСФЗ [7, с. 398]. В кінці 2002 року РМСФЗ і Рада з фінансової звітності США (FASB) (FASB і РМСФЗ) дійшли згоди щодо першочергової важливості конвергенції МСФЗ та US GAAP. Однак Комітет і Рада визнають існування численних відмінностей, які «разом є дратівливими факторами для тих, хто займається використанням, підготовкою, аудитом і регулюванням міжнародної фінансової звітності».

У 2002 році найбільші аудиторські компанії світу PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Grant Thornton, BDO, Ernst & Young провели великомасштабне дослідження «GAAP 2002: Конвергенція», яким було охоплено 59 країн. В даному дослідженні було проведено аналіз планів різних країн по поширенню і досягненню конвергенції з МСФЗ станом на грудень 2002 року. Результати дослідження показали, що при спільному

прагненні країн до включення в процес конвергенції пропонувалися відмінні один від одного стратегічні підходи і методи досягнення єдності національних і міжнародних стандартів (рис. 2.1)

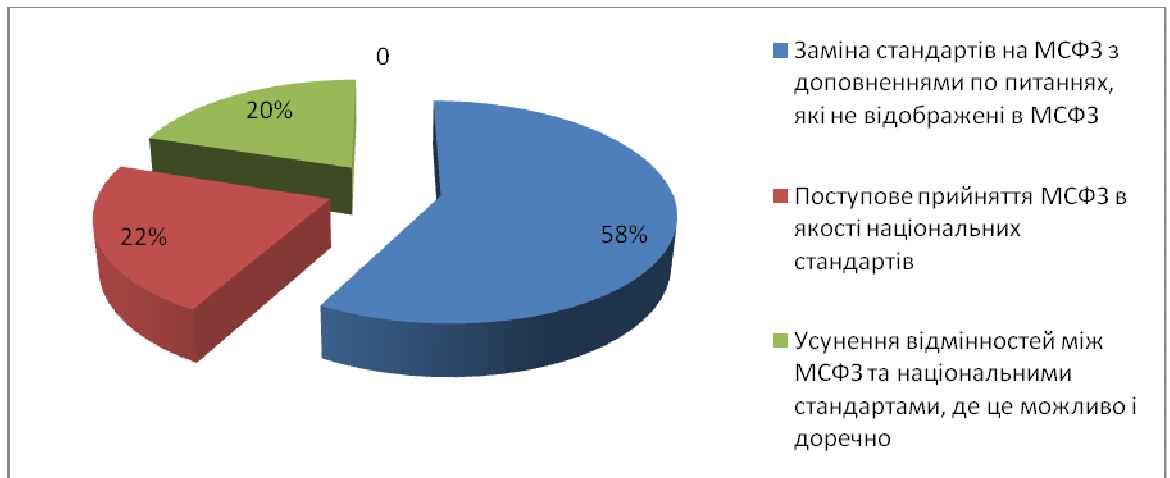


Рис. 2.1 Стратегії конвергенції

Основні підходи до процесу конвергенції, які були обрані країнами, які брали участь в дослідженні, зводяться до наступного: [134].

- заміна національних стандартів на МСФЗ з доповненнями з питань, які не включені в МСФЗ;
- поступове прийняття МСФЗ в якості національних стандартів;
- усунення розбіжностей між МСФЗ та національними стандартами, де це можливо і доцільно.

Етапи конвергенції стандартів IFRS і US GAAP, станом на 2018 рік подано в табл.2.1.

Початок співпраці було покладено підписанням Норволкської угоди між РМСФЗ і Радою з фінансової звітності США (FASB) у вересні 2002 р, згідно з яким обидві сторони взяли на себе зобов'язання щодо конвергенції ряду стандартів. IASB та FASB взяли участь у трьох кроках для створення комплексу гармонізованих міжнародних стандартів для задоволення зростаючих потреб різних зацікавлених сторін – Короткостроковий міжнародний проект зближення FASB, Угода Norwalk та Дорожня карта до конвергенції. В результаті угоди між двома організаціями була розпочати

робота над Проектом по конвергенції двох систем стандартів. Метою цього проекту було усунення відмінностей між цими двома системами стандартів фінансового обліку, що повинно було привести до наступного:

- прийняття США рішення щодо адаптації або дозволу використовувати МСФЗ для підготовки звітності компаніями в США;
- поширення сфери використання МСФЗ на інші країни і, в кінцевому підсумку до формування на його базі системи глобальних стандартів фінансової звітності.

Згодом КМСФЗ і FASB опублікували Меморандум про домовленість, в якому було офіційно представлено спільне рішення обох структур працювати над конвергенцією міжнародних стандартів. Меморандум про взаєморозуміння процесу конвергенції оновлюється і заново публікується в лютому 2006 р. і нарешті у вересні 2008 р, вже з кінцевою метою завершити великі спільні підпроекти до 2011 р. Були виділені короткострокові проекти (табл.2.2.) і основні проекти (табл.2.3.) Проаналізувавши тематику цих проектів ми прийшли до висновку, що в більшості випадків в статус проектів були виділені області відмінностей між двома системами, а не області потенційного вдосконалення стандартів і тієї й іншої системи. Слід зазначити, що з 24 короткострокових і основних проектів, які сформували спільний план роботи за проектом конвергенції, 9 – це більше однієї третини, було призупинено, або відкладено, або виключено зі сфери проекту.

У 2005 р. Дональд Ніколасон, головний бухгалтер SEC, вперше згадав про так звану дорожню карту (roadmap) взаємовідносин між IASB та FASB (план з розвитку конвергенції) в своїй статті «A Securities Regulator Looks at Convergence» [199]. Цей план представляв собою необхідність однакової якості фінансових звітів, складених, з одного боку, відповідно до US GAAP і з іншого боку, відповідно до IFRS.

Таблиця 2.1.

Етапи конвергенції стандартів IFRS і US GAAP

Рік	Характеристика етапу
1	2
2001	Створення РМСФЗ і призначення її голови сера Девида Твіді (з 2012 року голова РМСФЗ - Ханс Хугерворст).
2002	Позначено прагнення FASB до зближення напрямків своєї діяльності з планами і пріоритетами РМСФЗ. Обидві структури (FASB і РМСФО) дійшли згоди щодо першочергової важливості конвергенції МСФЗ та US GAAP.
2002	Найбільші аудиторські компанії світу Pricewaterhouse-Coopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Grant Thornton, BDO, Ernst & Young провели великомасштабне дослідження «GAAP 2002: Конвергенція», яким було охоплено 59 країн. в якому проведений аналіз планів різних країн по поширенню і досягненню конвергенції з МСФЗ станом на грудень 2002 року.
2002	Початок співпраці було покладено підписанням Норволкського угоди між РМСФЗ і Радою з фінансової звітності США (FASB) у вересні 2002 р, згідно з яким обидві сторони взяли на себе зобов'язання щодо конвергенції ряду стандартів або відповідно в бік стандартів США, або МСФЗ.
2005	Дональд Ніколсон, головний бухгалтер SEC, вперше згадав про так звану дорожню карту (roadmap) взаємовідносин між IASB та FASB (план з розвитку конвергенції) в своїй статті «A Securities Regulator Looks at Convergence» Дорожня карта до конвергенції, включала сім етапів
2007	Комісія з Цінних Паперів (SEC) дозволяє неамериканським компаніям, зареєстрованих на біржах США представляти фінансову звітність за МСФЗ; проводить консультації щодо внутрішнього їх застосуванню. РМСФЗ та SEC публікують пропозицію щодо адаптації US GAAP. з МСФЗ американськими компаніями. Комісія з цінних паперів США прийняла революційне Правило прийняття від зарубіжних приватних емітентів фінансових звітів, підготовлених відповідно до МСФЗ без документа узгодження з US GAAP починаючи зі звітів за 2007 рік.
2008	Намір SEC («Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial statements by US issuers»), вимагати від усіх зареєстрованих американських компаній приймати МСФЗ наприклад, великим американським ТНК з 2010 р, для від усіх американських публічних компаній - починаючи з 2014 р.
2010	Зустріч членів SEC з питання конвергенції двох систем обліку. Підсумком зустрічі - реліз Положення комісії в підтримку конвергенції та світових стандартів обліку (Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards), який встановив, що повна адаптація МСФЗ буде проведена не раніше 2015 р. або 2016 р.

Закінчення табл. 2.1.

1	2
2010	Заступник головного бухгалтера SEC, Пауль Бесвік запропонував новий модифікований варіант конвергенції МСФЗ та US GAAP - condorsement, який передбачає конвергенцію тих американських стандартів, які схильні до цього процесу. Цей варіант був описаний в документі «Work plan for the consideration of incorporating international financial reporting standards into the financial reporting system for US issuers: exploring a possible method of incorporation [12 , с. 16-17].
2011	Завершена робота над проектом по конвергенції. Були виділені короткострокові проекти і основні проекти.
2012	SEC випустила заключний варіант «Work plan for the consideration of incorporating international financial reporting standards into the financial reporting system for US issuers: final staff report», в якому, по-перше, не було відображено ніякої позиції SEC по відношенню до процесу конвергенції МСФЗ в US GAAP
2012	У 2012 р. була висловлена позиція США щодо процесу конвергенції МСФЗ та US GAAP, що Сполучені Штати не можуть повністю покладатися (навіть в довгостроковій перспективі) на стандарти, фундаментом яких є тільки принципи і що мета досягнення 100% -вої сумісності фінансових звітів не є досяжною в найближчому майбутньому
2013	На щорічній Національній конференції AICPA з питань розвитку SEC та PCAOB (грудень 2013 року) Голова IASB Ганс Хогерворст підтвердив місію IASB щодо глобальних стандартів бухгалтерського обліку та залучення до підвищення прозорості, створивши Консультативний форум стандартів бухгалтерського обліку (ASAF).
2016	27 квітня 2016 року відбулася зустріч представників SEC (Крістофера Кокса) та CESR (Едді Вимірша), на якій були підведені підсумки спільної роботи за минулий період і намічені основні цілі і завдання подальшої взаємодії.
2018	Глава Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності Ханс Хугерворст в своєму виступі на конференції МСФЗ у Франкфурті 28 червня 2018 р зазначив, що ...залишилися кілька прогалів на глобальній карті МСФЗ і найбільша з них - це країна з US GAAP.

Дорожня карта до конвергенції, включала наступні сім етапів – вдосконалення стандартів бухгалтерського обліку, фінансування Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, покращення можливості використання інтерактивних даних для звітності за МСФЗ (використання розширеної мова бізнес-звітності або мова XBRL), створення обізнаності щодо МСФЗ та навчання бізнесу та інших зацікавлених сторін бізнесу в США, початок обмеженого використання МСФЗ в невеликій групі компаній та ін. [181, с.14].

Таблиця 2.2.

Короткострокові підпроекти (складено за Deloitte Publications, 2013)

Проект	Статус
Витрати на позики	Радою з МСФЗ був випущений стандарт МСБО 23 «Витрати на позики» в 2008 р
Операції що припиняються	Робота велася тільки Радою з МСФЗ і в березні 2004 р були випущені два стандарти: МСФЗ 5 «Необоротні активи для перепродажу та операції що припиняються»
Можливість оцінки фінансових інструментів за справедливою вартістю	Робота велася тільки РФЗ США і зараз завершена
Державна допомога	Робота над проектом відкладена
Знецінення	Робота над проектом відкладена
Податок на прибуток	Проект припинений
Інвестиційна власність	РФЗ США активно працює над проектом
Спільні домовленості	Стандарт МСФЗ 11 «Спільні домовленості» був випущений Радою з МСФЗ в 2011 р.
Дослідження і розробки	Робота велася тільки РФЗ США і зараз завершена
Звітність по сегментам	Стандарт МСФЗ 8 «Операційні сегменти» був випущений Радою з МСФЗ в 2008 р
Події після звітної дати	Робота велася тільки РФЗ США.

Таблиця 2.3.

Основні спільні підпроекти (складено за Deloitte Publications, 2013)

Проект	Статус
Об'єднання бізнесу	Узгоджені стандарти були випущені обома учасниками проекту в 2008 р.
Концептуальні основи	Проект був завершений частково. Робота була припинена в 2010 р. на фазі D (всього в проекті планувалося 8 фаз) і Рада з МСФЗ почала свій власний проект щодо поліпшення концептуальних основ системи стандартів фінансової звітності. У 2018 року Рада з МСФЗ представила новий вебінар, присвячений оновленій версії "Концептуальних основ" МСФЗ.
Консолідація	Узгоджені стандарти були випущені обома учасниками проекту в 2011 р
Припинення визнання	Рада з МСФЗ і FASB не могли прийти до єдиної думки і виробити узгоджене рішення, замість цього були впроваджені додаткові вимоги до розкриття інформації
Оцінка по справедливій вартості	Узгоджені стандарти були випущені обома учасниками проекту в 2011 р.
Фінансові інструменти	Цей проект - в списку пріоритетних у обох організацій і робота по ньому активно ведеться. Проект складається з ряду підпроектів, деякі з них завершені, деякі - в роботі. Рада з МСФЗ і Рада з фінансової звітності США (FASB) не змогли прийти до єдиної думки і виробити узгоджене рішення, замість цього були впроваджені додаткові вимоги до розкриття інформації

Закінчення табл. 2.3.

Презентація фінансових звітів	Спільний проект призупинений. Впроваджені деякі зміни до існуючих вимог щодо подання звіту про сукупний дохід
Контракти по страхуванню	Цей проект - в списку пріоритетних у обох організацій і робота по ньому активно ведеться
Нематеріальні активи	У 2007 р було прийнято спільне рішення не включати цей проект в сферу проекту по конвергенції
Лізинг	Цей проект - в списку пріоритетних у обох організацій і робота по ньому активно ведеться
Зобов'язання і капітал	Проект припинений
Зобов'язання по пенсійним виплатам	Робота над спільним проектом була відкладена
Визнання виручки	Цей проект - в списку пріоритетних у обох організацій і робота по ньому активно ведеться

Комісія з цінних паперів США прийняла революційне для США рішення – починаючи зі звітів за 2007 рік офіційно дозволити іноземним реєстрантам використовувати МСФЗ на біржах США без вимоги забезпечити адаптацію до US GAAP. Від компанії, яка претендує на відсутність адаптації до US GAAP, потрібна заява, що були використані «МСФЗ, опубліковані IASB» і аудиторський висновок повинен містити саме цю фразу.

Наступним кроком на шляху до конвергенції US GAAP і МСФЗ став намір. SEC, оголошений в серпні 2008р, вимагати від усіх зареєстрованих американських компаній приймати МСФЗ. Цей намір, названий «Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial statements by US issuers», було затверджено в листопаді 2008 р.

Першою помітною дією SEC з питання конвергенції двох систем обліку стала зустріч в лютому 2010 р., підсумком якої став реліз Положення комісії в підтримку конвергенції та світових стандартів обліку (Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards), який встановив, що не раніше 2015 р. або 2016 р. буде проведена повна адаптація МСФЗ [199, с. 16]. В цей же час заступник головного бухгалтера SEC, Пауль Бесвік, вперше згадав про можливий варіант конвергенції МСФЗ та US GAAP, заявивши, що «США не повинні слідувати конвергенції або схваленню» [199, с.16], скоріше вони повинні вибрати зовсім інший модифікований варіант -

condorsement. Цей підхід передбачає конвергенцію тих американських стандартів, які були ще схильні до цього процесу і рішення FASB щодо того, приймати чи ні нові стандарти IASB. Таким чином, ми можемо спостерігати явну невпевненість SEC в тому, що прийняття МСФЗ є хорошим рішенням.

У 2012 р. була висловлена позиція США щодо процесу конвергенції МСФЗ та US GAAP, що Сполучені Штати не можуть повністю покладатися (навіть в довгостроковій перспективі) на стандарти, фундаментом яких є тільки принципи і що мета досягнення 100% -вої сумісності фінансових звітів не є досяжною в найближчому майбутньому. Більш того, сама база МСФЗ – принципи - може бути причиною створення стандартів не такої високої якості, як того вимагають Сполучені Штати, тобто в той час як US GAAP базується на правилах, МСФЗ пропонує неточне і необширне керівництво особливо для деяких галузей. [199, с. 17-19].

Глава Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності Ханс Хугерворст в своєму виступі на конференції МСФЗ у Франкфурті 28 червня 2018 р зазначив, що прогрес в застосуванні МСФЗ у всьому світі очевидний, проте, все ще залишилися кілька прогалин на глобальній карті МСФЗ і найбільша з них – це країна з US GAAP.

Ступінь, порівнянності двох наборів стандартів бухгалтерського обліку зводиться до вирішення питання які стандарти є «нижчими», а які «вищими», тобто, ефективність яких стандартів вища. На нашу думку, стратегія конвергенції полягає не в поступовому усуненні різниць, а в повній заміні «слабких» (найбільш критикованих) стандартів в обох системах новими, «сильними» стандартами і в появі нових «загальних» стандартів з практично ідентичним підходом до всіх нюансів звітності. Останнім часом це досягається шляхом вибору найкращого стандарту з аналогічних в МСФЗ та US GAAP і їх одночасного перевипуску.

Прикладами руху до МСФЗ є такі US GAAP: SFAS 151 «Запаси» (Inventory Costs, an Amendment of ARB №43, Chapter 4), SFAS 154 «Зміни в обліку» (Accounting Changes and Error Corrections, a Replacement of APB

Opinion №20 and FASB Statement №3), SFAS 153 «Обмін немонетарними активами» (Exchanges of Nonmonetary Assets, an Amendment of APB Opinion №29). Також необхідно нагадати про спільний проект IASB-FASB на 2010-2012 р.р., про елімінацію варіантів та відмінностей існуючих між МСФЗ (IFRS) і ГААП США (US GAAP) [28], який у тому числі, передбачав введення обмеження щодо застосування в американську практику бухгалтерського обліку наступних МСФЗ: IFRS 6 «Розвідка і оцінка запасів мінеральних ресурсів» і 9 «Фінансові інструменти», IAS 12 «Податок на прибуток», 27 «Консолідація і окрема фінансова звітність», 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», 36 «Знецінення активів», 37 «Резерви, умовні зобов'язання і умовні активи», 39 «Фінансові інструменти: визнання і оцінка»/IFRS 9 «Фінансові інструменти», 41 «Сільське господарство».

Для того щоб зрозуміти, які стандарти фінансової звітності вибрати для застосування - міжнародні чи американські, необхідно визначитися з цілями складання звітності, а також розібратися у відмінностях між цими системами які, на думку автора, є найбільш важливими для складання фінансової звітності компаніями Лівії, які складають звітність за US GAAP. Опис основних відмінностей в принципах обліку, підготовки та консолідації фінансової звітності між МСФЗ і US GAAP наведено в Додатку Д.

Таким чином, хоча конвергенція може бути придатною короткостроковою стратегією для конкретної юрисдикції і може сприяти прийняттю на перехідний період, вона не замінює прийняття. Механізми прийняття можуть відрізнятися між юрисдикціями і можуть зажадати відповідного періоду часу для здійснення, але яким би не був механізм, він повинен вимагати від відповідних суб'єктів, що б їх фінансова звітність повністю відповідає МСФЗ, випущеним Радою з МСФЗ (IAS). На рис. 2.2. показані методи, варіанти і необхідні контракти для прийняття МСФЗ. Конвергенція не може бути унікальною для всіх моделей. Країни розрізняються по економічному середовищі, правовій системі, культурним філософій, що регулює структурам, користувачами бухгалтерської інформації.

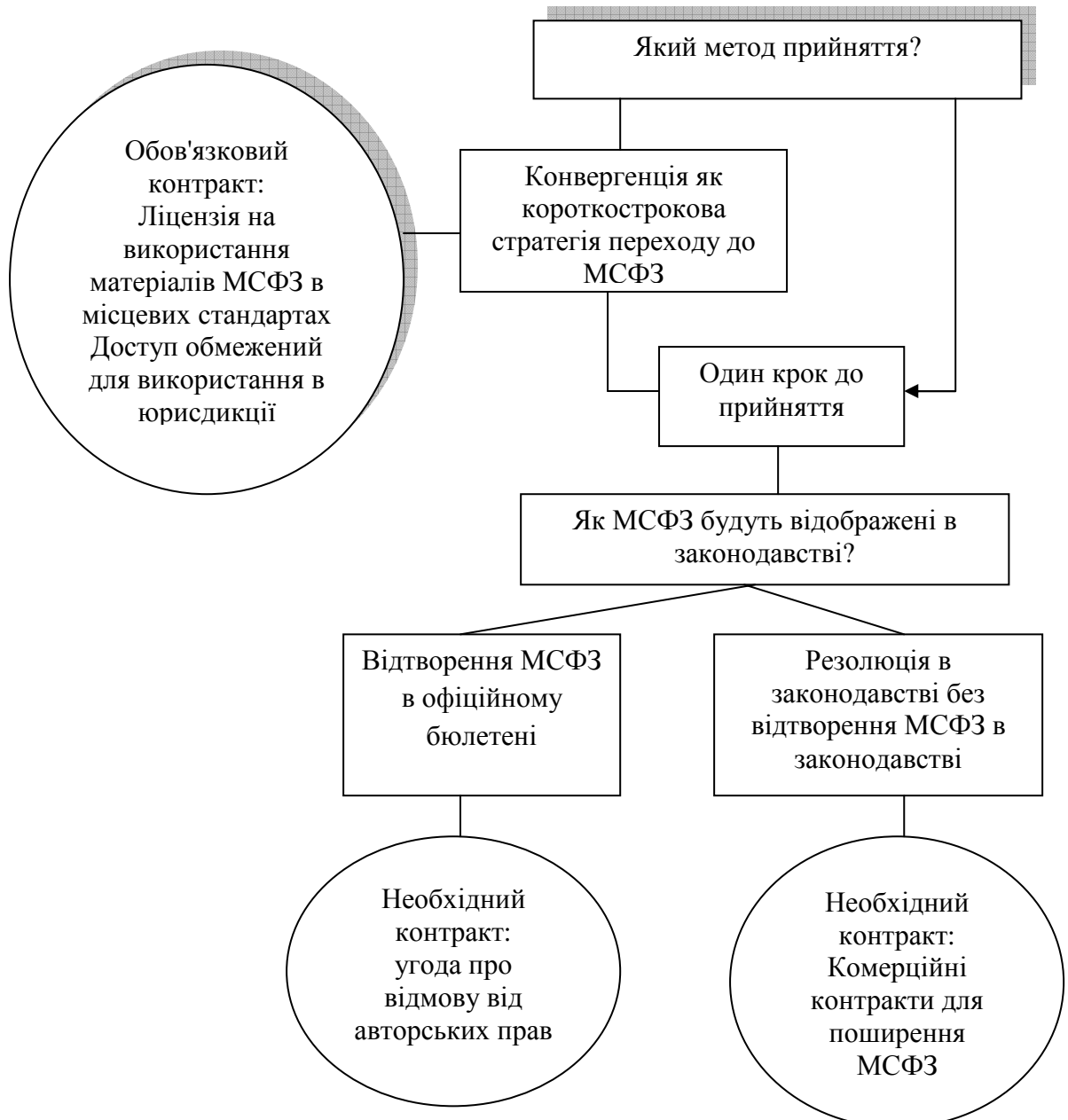


Рис. 2.2 Методи і варіанти прийняття МСФЗ.

Як було зазначено в розділі 1.3. дисертаційного дослідження, незважаючи на явні відмінності між Лівією, як країною з економікою, що розвивається і такими розвиненими країнами як Великобританія і США, Лівія прийняла системи обліку саме цих країн, де відповідно застосовуються принципи обліку GAAP. Тому процес конвергенції МСФЗ та US GAAP для Лівії є особливо гострим питанням, так як всі лістингові компанії зобов'язані

складати та подавати свою звітність згідно з МСФЗ, чого зараз не спостерігається.

Підходи GAAP США та МСФЗ не однакові. Якщо в GAAP США розробляється окремий стандарт (група стандартів), який є практично всеосяжною інструкцією для ведення обліку та складання звітності, то МСФЗ виходять з передумови, що для обліку та звітності в цілому застосовуються загальні стандарти і тільки для регулювання специфічних моментів випускається спеціальний стандарт.

В даному дисертаційному дослідженні проведений аналіз стандартів, який не є вичерпним, але висвітлює деякі з найбільш істотних відмінностей між стандартами США GAAP та МСФЗ, які, на нашу думку, найчастіше зустрічаються на практиці (табл. 2.4.).

Таблиця 2.4.

Ранжування питань бухгалтерського обліку для порівняння US GAAP та МСФЗ

Вищий рівень діяльності	Середній рівень діяльності	Загальносекторальні питання
1	2	3
<ul style="list-style-type: none"> • Запаси і ресурси • Амортизація у вищому рівні діяльності • Розвідка та оцінка • Витрати на розвиток • Витрати на позики • Визнання виручки • Розкриття запасів і ресурсів • Угоди про розподіл продукції і поступки 	<ul style="list-style-type: none"> • Питання оцінки продукції • Проблеми з визнанням виручки • Схеми торгівлі викидами • Знос основних активів 	<ul style="list-style-type: none"> • Об'єднання бізнесу • Спільні підприємства • Виведення з експлуатації • Знецінення • Роялті і прибутковий податок • Функціональна валюта • Лізинг • Фінансові інструменти

Так, що стосується нафтодобувної галузі, яка є основою економіки Лівії, то США першими розробили стандарти обліку в нафтогазовій галузі, основними з яких є SFAS 9 «Облік податку на прибуток компаніям нафтогазової галузі», 19 «Фінансовий облік і звітність компаній нафтогазової галузі», 69 «Вимоги до розкриття інформації компаніям нафтогазової галузі» (табл. 2.5). До 2005 року МСФЗ не містили спеціального стандарту для

нафтогазовидобувної діяльності. Вважалося, що ідеологія МСФЗ дозволяє відобразити специфіку діяльності досить точно, застосовуючи діючі стандарти, або розробивши власну концепцію або підхід (така можливість зафіксована в п. 10 МСФЗ 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»).

У листопаді 2004 р вийшов стандарт МСФЗ (IFRS 6) «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» Правда, це не вирішувало проблеми сумісності звітності, тому що занадто багато питань мало неоднозначне трактування. Варто відзначити, що стандарт МСФЗ (IFRS) 6, який регламентує облік нафтогазових компаній, охоплює тільки витрати, понесені в періоді розвідки і оцінки і не розглядає інші аспекти обліку, який ведуть підприємства, що займаються розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин. Правління по МСФЗ пояснює ситуацію тим, що таким чином мінімізуються майбутні поправки до стандарту, так як професійна дискусія про повноцінний стандарт триває.

У якості приклада, в роботі запропонована модель застосування МСФЗ (IFRS) 6 (рис. 2.3.), яка дозволить фахівцям нафтових компаній акцентувати увагу на основних особливостях цього стандарту, що полегшить його порівняння з суміжними стандартами GAAP США при переході до МСФЗ. Цей підхід дозволить також фахівцям інших галузей розробити порівняльні моделі для інших стандартів, та виявити можливості їх конвергенції.

Наприклад, в GAAP США немає спеціального стандарту «Облікова політика», а застосовується стандарт ASC 250 - Облік змін і виправлень помилок. ASC 250-10 зазначає наступне: Зміною в бухгалтерському обліку може бути зміна принципу бухгалтерського обліку, бухгалтерської оцінки або підзвітної особи. Вказує метод обробки виправлень помилок в порівняльних звітах за два або більше періодів, вказує розкриття, необхідні при перегляді раніше випущених звітів про прибутки і збитки.

Відповідно до GAAP США ASC 330-10 є основним джерелом керівництва по обліку запасів, відповідно до МСФЗ - МСБО 2 «Запаси». І

ГААР США, і МСФЗ визначають запаси як активи, які: утримуються для продажу в ході звичайної діяльності; використовуються в процесі виробництва або надання послуг.

Таблиця 2.5.

Стандарти, що регламентують облік в нафтогазовій галузі відповідно
ГААР США.

Кодифікація, яка діяла до 01.03.2010	Кодифікація, яка діє з 01.03.2010
1	2
<ul style="list-style-type: none"> • SFAS 19 «Фінансовий облік і звітність нафтогазовидобувних компаній» 	<ul style="list-style-type: none"> • ASC 932 " Видобувні галузі - Нафта і газ " ("Extractive Activities -Oil and Gas").
<ul style="list-style-type: none"> • SFAS 69 «Розкриття інформації про діяльність в області розвідки, розробки і видобутку нафти і газу» 	<ul style="list-style-type: none"> • ASC 932 " Видобувні галузі - Нафта і газ " ("Extractive Activities -Oil and Gas").
<ul style="list-style-type: none"> • SFAS 143 «Облік зобов'язань, пов'язаних з вибуттям активів» 	<ul style="list-style-type: none"> • ASC 410 " Облік зобов'язань, пов'язаних з вибуттям активів і відносяться до навколишнього середовища " ("Asset Retirement and Environmental Obligations"); • ASC 360 "Основні засоби" ("Property, Plant, and Equipment"); • ASC 450 " Умовні активи і зобов'язання " ("Contingencies"); • ASC 835 " Процентні доходи / витрати " ("Interest"); • ASC 840 "Лізинг" ("Leases"); • ASC 980 " Регульована діяльність " ("Regulated Operations").
SFAS 144 «Облік знецінення та вибуття активів з тривалим терміном служби»	<ul style="list-style-type: none"> • ASC 360-10-35 " Облік знецінення та вибуття активів з тривалим терміном служби " ("Impairment or Disposal of Long-Lived Assets ") ; • ASC 205 " Подання фінансової звітності " ("Presentation of Financial tatements"); • ASC 225 "Звіт про прибутки та збитки" ("Income Statement"); • ASC 840 "Лізинг" ("Leases"); • ASC 855 " Події після звітної дати " ("Subsequent Events"); • ASC 958 " Некомерційні організації " ("Not-for-Profit Entities").

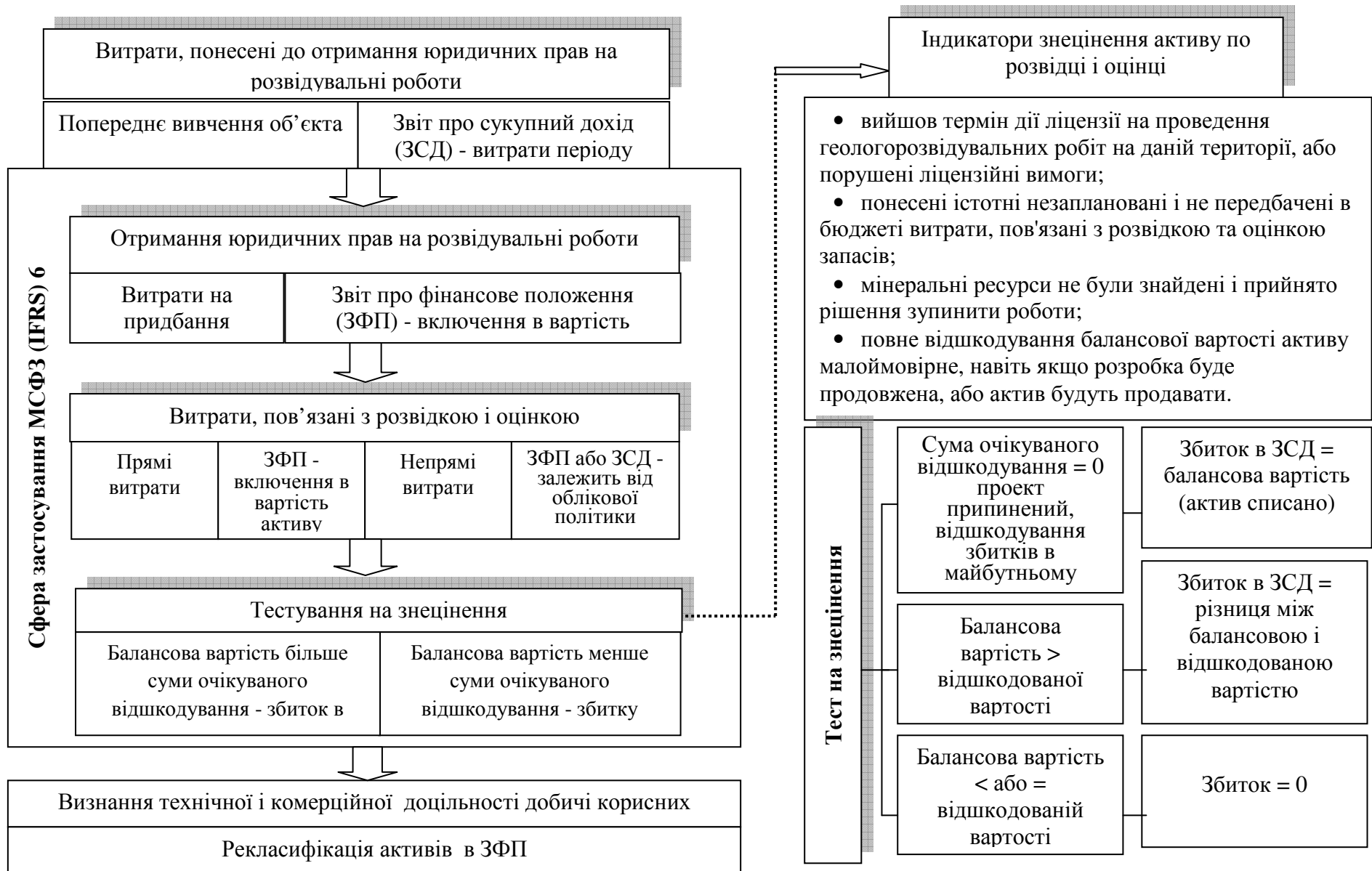


Рис. 2.3. Модель застосування МСФЗ (IFRS) 6
Розроблено автором

Вартість запасів відповідно до GAAP США та МСФЗ, як правило, включає прямі витрати на підготовку запасів до продажу, включаючи накладні та інші витрати, пов'язані з придбанням або виробництвом інвентарю. Однак GAAP США ASC 330-10 і МСФЗ - МСБО 2 «Запаси» містять і суттєві відмінності, які представлені в табл. 2.6.

Таблиця 2.6.

Основні відмінності обліку запасів між GAAP та МСФЗ

Тема	US GAAP	IFRSs
Вимірювання балансової вартості	Більш низька вартість або ринкова	Більш низька вартість або чиста вартість реалізації.
Формула калькуляції	Та ж формула, яка використовується для визначення вартості запасів, не обов'язково повинна застосовуватися до всіх запасів, які мають схожий характер і використання для організації.	Та ж формула, яка використовується для визначення вартості запасів, повинна застосовуватися до всіх запасів, які мають схожий характер і використання для організації.
Зобов'язання з вибуття активів (ARO)	ARO, який створюється під час виробництва інвентарю, додається до балансової вартості основних засобів, що використовуються для виробництва інвентарю.	ARO, який створюється під час виробництва інвентарних запасів, враховується як вартість інвентарних запасів відповідно до МСФЗ (IAS) 2 і може додаватися до балансової вартості інвентарних запасів.
Методи обліку	Першим прийшов - першим вийшов (FIFO); останній прийшов, перший вийшов (LIFO); середньозважена вартість; і конкретна ідентифікація є прийнятними методами обліку для визначення вартості запасів.	FIFO і середньозважена вартість є прийнятними методами обліку для визначення вартості запасів; LIFO не допускається. Конкретний метод ідентифікації потрібно для товарно-матеріальних цінностей, які зазвичай не є взаємозамінними, і для товарів або послуг, вироблених і виділяються для конкретних проектів.
Сторнування списань	Уцінки, прийняті для скорочення запасів до більш низької вартості або ринкової, не можуть бути скасовані для подальшого збільшення вартості.	Списання, прийняті для зменшення запасів до більш низької вартості або чистої вартості реалізації, сторнуються для подальшого збільшення вартості.

Отже, компаніям, які вирішили переходити на МСФЗ, які раніше використовували GAAP США, доведеться внести зміни в облік. Однак

стандарти МСФЗ містять велику кількість спірних моментів, які повинні бути вирішені на підставі професійного судження компанії і галузевої практики. Іншими словами, GAAP США може доповнювати МСФЗ.

Коротке перехресне порівняння між МСФЗ і US GAAP подано в Додатку Е.

Крім питань застосування правил або принципів МСФЗ також можуть ставитися і додаткові технічні завдання, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку. У табл.2.7. ми скомпонували основні, найбільш складні питання.

Таблиця 2.7.

Технічні питання бухгалтерського обліку, при переході від GAAP US до МСФЗ.

Потенційний вплив			
Потенційні відмінності	Фінансова звітність	Процес обробки даних	Інші питання
1	2	3	4
Товарно-матеріальні запаси	МСФЗ не дозволяє використовувати метод LIFO (ЛІФО).	Можливі зміни в методі оцінки запасів і системах обліку.	Можливі податкові міркування щодо різних оцінок запасів і пов'язаних з ними податків і суми відрахування
Витрати на розвідку і розробку	Деякі аспекти обліку за методом повних витрат (один з можливих способів обліку витрат нафтогазових компаній відповідно до GAAP США) можуть бути не застосовні відповідно до МСФЗ	Може виникнути необхідність у зміні системи обліку і розподілу витрат.	Може знадобитися внесення змін до системи управлінського обліку і ключових показників ефективності, які використовуються при прийнятті рішень
Знецінення	Між стандартами існують різні оцінки знецінення (наприклад, одноетапний підхід згідно з МСФЗ) Сума знецінення відповідно до МСФЗ може бути відновлена в наступних звітних періодах Зменшення вартості МСФЗ може бути скасовано.	Будуть потрібні зміни в оцінці індикаторів знецінення та методики розрахунку суми знецінення.	Буде потрібна підвищена увага до проведення регулярних оцінок на знецінення і до розкриття інформації у фінансовій звітності.

Закінчення табл. 2.7.

Основні засоби	МСФЗ вимагає пооб'єктного обліку основних засобів. Підходи до капіталізації витрат також мають свої відмінності.	Можуть знадобитися зміни в обліковій системі для окремого обліку компонентів і сум амортизації.	Можуть виникнути труднощі при первинному поділі об'єктів на компоненти
Запаси нафти і газу	Відповідно до МСФЗ застосовується інший підхід до розрахунку амортизації основних засобів, пов'язаних з видобутком нафти і газу.	Може знадобитися додаткова модифікація системи для відображення різних підходів до розрахунку амортизації основних засобів і відповідні зміни у фінансовій звітності.	Необхідно оцінити вимоги місцевого законодавства і відповідний вплив на фінансову звітність.
Резерв на ліквідацію основних засобів і відновлення родовищ	ГААР США та МСФЗ застосовують однаковий підхід при первинному обліку, проте при обліку відповідно до МСФЗ робиться коригування на зміну ставки дисконтування.	Можуть знадобитися зміни в системі для відображення впливу ефекту дисконтування.	Може знадобитися підвищена увага до використовуваних оцінок і припущень, а також оцінка їх впливу на фінансову звітність.
Похідний облік	Рекомендації ГААР в США є більш наказовими, ніж МСФЗ, особливо в підприємствах, які мають значну контрактну діяльність на прямій основі	Може призвести до потенційних змін у політиці та пов'язаних змін у базі даних та системах / процесах оцінки	Відмінності у визначенні потребують перегляду контрактів
Зобов'язання з вибуття активів	Обидва стандарти мають аналогічні початкові процедури, але суми МСФЗ, скориговані для зміни ставки дисконтування	Можливо, потрібні зміни в системах з урахуванням дисконтування.	Може знадобитися посилений моніторинг витрат на оцінку та їх вплив
Зобов'язання з охорони навколишнього середовища	ГААР США встановлюють більш конкретні правила визнання зобов'язань по охороні навколишнього середовища у фінансовій звітності в порівнянні з МСФЗ.	Може знадобитися скорочення специфічних параметрів визнання зобов'язань відповідно до ГААР США та перенесення акценту на економічні та юридичні чинники	Підвищена роль суджень керівництва, які заміщають специфічні правила ГААР США, ускладнює процедуру стандартизації процесів обліку.
Договори оренди	Класифікація оренди може відрізнятись.	Можливі зміни в системах / процесах оренди (доходів)	Може мати потенційно значні податкові наслідки.

З проведеного аналізу американської бухгалтерської практики можна зробити висновок, що GAAP США містить детальні вказівки з обліку, а також детальні вимоги по розкриттю додаткової інформації у фінансовій звітності. Публічні компанії повинні розкривати більше інформації ніж непублічні, а лістингові компанії, крім того, повинні враховувати правила Комісії з цінних паперів і бірж і заповнювати спеціальні форми звітності для біржі. Подібна практика допомагає збільшити корисність бухгалтерської інформації для зовнішнього користувача і в той же час оптимізувати обсяг обов'язкової фінансової звітності під існуючі потреби зовнішніх користувачів.

Таким чином, на даний момент саме GAAP США залишаються основними стандартами в Лівії, однак МСФЗ стають все більш популярні. Проаналізувавши передумови застосування GAAP США, виявивши глобальну тенденцію до переходу лівійських компаній на МСФЗ та розглянувши основні ключові схожості та відмінності між МСФЗ та GAAP США, визначимо наслідки від переходу на МСФЗ. Для цього в роботі були визначені ключові фактори, що впливають на даний процес, представлений покроковий план до переходу на використання МСФЗ, проаналізовано потенційний вплив відмінностей МСФЗ та GAAP США на облік діяльності лівійських компаній. На наш погляд шлях конвергенції лівійських стандартів бухгалтерського обліку з МСФЗ повинен пройти чотири етапи:

1 етап – конвергенція МСФЗ і US GAAP (для підприємств, що подають звітність відповідно до GAAP);

2 етап – поліпшення нормативно-правової системи шляхом оновлення та зміни законодавчих актів бухгалтерського обліку;

3 етап – видання нових стандартів бухгалтерського обліку на основі МСФЗ;

4 етап – конвергенція лівійських стандартів бухгалтерського обліку з МСФЗ.

Безумовно, як і будь-яке серйозне рішення, визначення часу і темпів переходу до використання МСФЗ вимагає розуміння і всебічного аналізу

потенційних витрат і переваг. Успішний проект по переходу до використання МСФЗ повинен включати не тільки питання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, але також питання, що стосуються внутрішніх процесів і процедур контролю за підготовкою управлінської інформації, технічні питання формування звітності, організаційні питання, такі як управління персоналом, впровадження системи преміювання, забезпечення ефективної взаємодії між підрозділами компанії і юридичні аспекти. Ми виділили ключові фактори, які, на нашу думку, будуть впливати на перехід до використання МСФЗ лівійськими компаніями (табл. 2.8.).

Таблиця 2.8

Ключові фактори впливу на перехід до використання МСФЗ

Питання ведення обліку	Складання звітності	Технічні питання Формування звітності	Організаційні питання
Підхід до впровадження МСФЗ	Системи внутрішнього контролю та процесів, включаючи документообіг, і тестування ефективності їх функціонування	Розробка структури плану рахунків	Управління персоналом, в т. ч. навчання, структура винагород
Підхід до первісного застосування МСФЗ, включаючи дату переходу та використання винятків		Процес консолідації	Правові та боргові ковенанти
		Питання збору і узагальнення даних	Взаємодія з акціонерами, ефективну взаємодію між підрозділами
Перегляд основних положень облікової політики, включаючи розгляд альтернатив обліку	Управлінська звітність та інша внутрішня інформація	Питання управління різними системами обліку в процесі переходу до використанню нових стандартів	Управління грошовими коштами

Існує два основні підходи до здійснення переходу на використання МСФЗ: перехід в один етап і покроковий. Перший підхід характеризується коротким періодом часу – одночасним переходом на використання МСФЗ всіх підприємств групи (в разі наявності материнської і дочірніх компаній), що готують звітність, окремою командою фахівців, що працюють над проектом, а також залученням значних ресурсів. Другий підхід передбачає більш тривалий термін переходу - покроковий перехід на використання МСФЗ

дочірніх компаній, що готують звітність, а також розподілені в часі проектні витрати.

Лівійським компаніям, ми рекомендуємо покрокову стратегію, яка дає можливість продумати стратегію переходу на використання МСФЗ послідовно по всім підприємствам. Як тільки одна група компаній проходить певний етап (табл. 2.9), вже розроблені процедури і набутий досвід застосовуються до наступної групи (Додаток Ж).

Щоб почати розробку плану впровадження МСФЗ ми пропонуємо оцінити потенційну готовність компанії до переходу на МСФЗ. Для цього, в роботі розроблені питання, які допоможуть визначити готовність компанії до переходу на МСФЗ в даний момент (табл. 2.10).

Якщо компанія має позитивні відповіді на дані питання, на може приступати до розробки плану.

Таблиця 2.9

Покроковий підхід до переходу від GAAP США до використання МСФЗ

	GAAP US
1 етап	Збір необхідної інформації
	Оцінка
	Планування
	Розробка плану дій
	Визначення робочої групи по проекту
2 етап	Виявлення «проблемних» ділянок обліку, розробка методології переходу, внутрішніх документів, облікової політики
3 етап	Підготовка технічної основи для переходу
	Перепроєктування систем і бізнес процесів
4 етап	Впровадження технічної системи переходу на використання МСФЗ
	Підготовка вхідного балансу за МСФЗ (пробне складання звітності) в програмному продукті в залежності від діяльності компанії
	Тестовий запуск системи
5 етап	Аудиторські процедури
6 етап	Оцінка результатів і ефективності переходу на МСФЗ з системи GAAP США
7 етап	У випадку позитивної оцінки - безпосередньо перехід на МСФЗ

Потенційна готовність компанії до конвергенції з МСФЗ

- Чи проведена інвентаризація поточних вимог до звітності за МСФЗ ?
- Скільки місцевих загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP) ми в даний час представляємо в звіті?
- Скільки наших бізнес-підрозділів вже готують фінансову звітність за МСФЗ?
- Як може вплинути на наш доступ до капіталу конвертація в МСФЗ?
- Скільки наших конкурентів перейшли на МСФЗ? Чи є очікування, що вони перейдуть на МСФЗ, якщо їм буде надано вибір?
- Чи є у нас великий проект по ERP або фінансової трансформації?
- Ми беремо участь або плануємо велике придбання?
- Який рівень знань МСФЗ всередині компанії і всередині країни?
- Як вплине на нашу компанію можлива вимога МСФЗ в Лівії?
- Чи оцінили ми вартість і вигоди від впровадження МСФЗ?

Компанія, яка вперше застосовує МСФЗ, у вступному звіті про фінансове положення на дату переходу, відповідно до МСФЗ (IFRS) 1, має притримуватись послідовності дій, представлених на рис. 2.4.

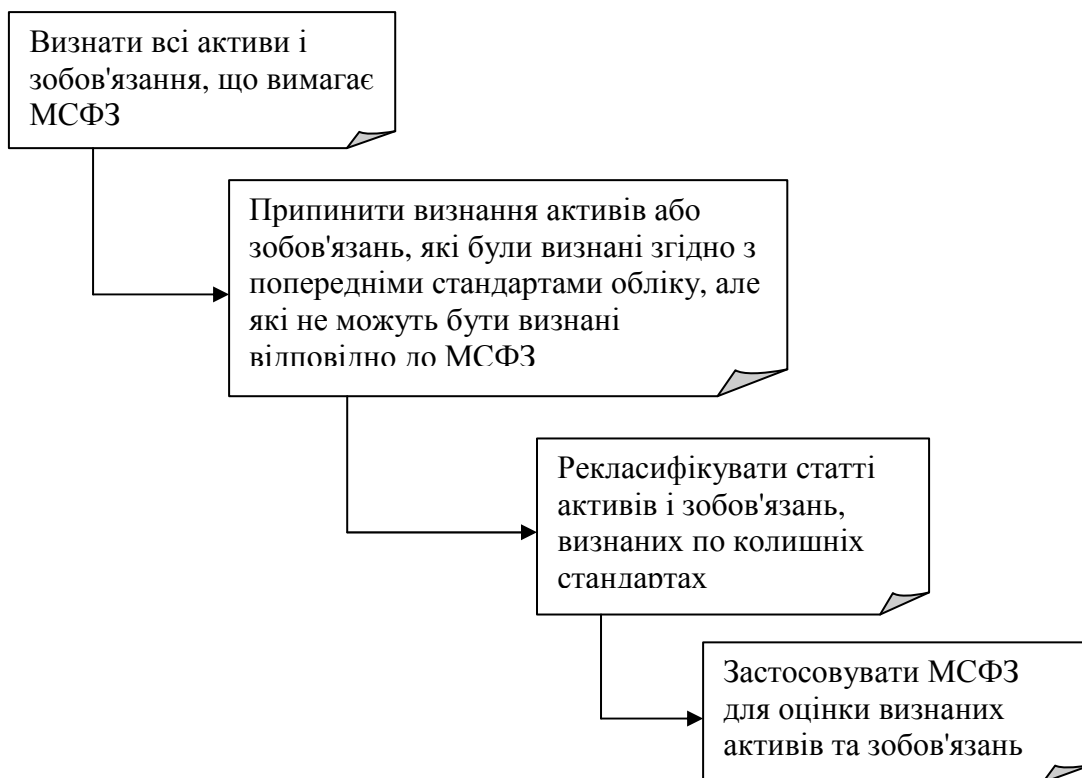


Рис. 2.4. Порядок застосування МСФЗ вперше

Розглядаючи процес переходу від використання GAAP США до МСФЗ, не можна забувати і про позитивний ефект від переходу. Для багатьох

компаній Лівії, які звітують за GAAP США, можливість переходу на використання МСФЗ буде вельми привабливою.

Використання МСФЗ призводить до того, що удосконалюються системи облікової інформації підприємства за рахунок того, що використовуються єдині методики обліку для управління господарською діяльністю, менеджери забезпечуються інформацією, що значно підвищує ефективність управління, надається можливість грамотного спілкування з акціонерами і ринком, підвищується прозорість компанії, зміцнюється система корпоративного поведінки. Крім того, МСФЗ сприяють тому, що поліпшується діловий клімат в країні і зміцнюється почуття впевненості у компаній (Рис. 2.5.).

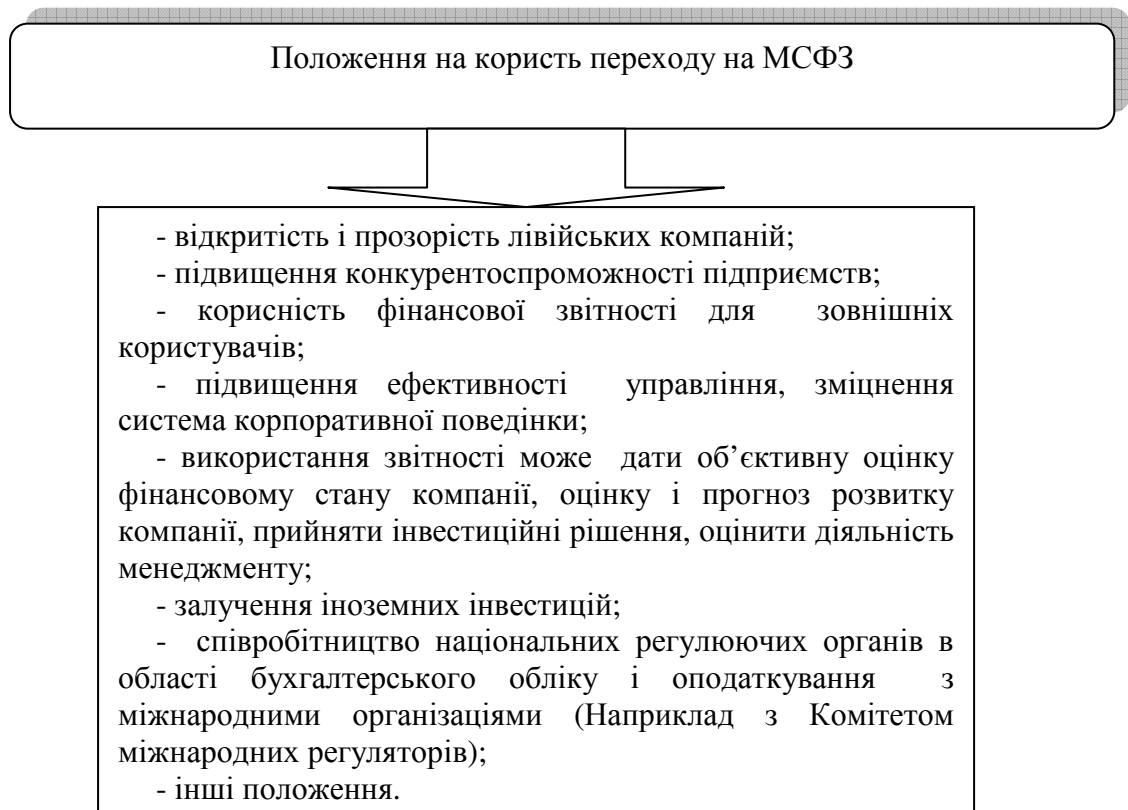


Рис. 2.5. Положення на користь переходу до складання звітності за МСФЗ в Лівії

Таким чином, з огляду на далекосяжні можливості застосування МСФЗ, лівійським компаніям необхідно розробити «дорожню карту» і задіяти інші зацікавлені сторони, в тому числі раду директорів, комітет з аудиту, акціонерів і внутрішній аудит. Визначаючи витрати, вигоди і терміни заздалегідь, компанія може уникнути поспішного підходу і непотрібних витрат.

2.2. Концептуальні основи фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ

Для українських суб'єктів господарювання ведення обліку та складання звітності за міжнародними стандартами стає об'єктивною необхідністю. Складність та невирішеність проблем адаптації національної системи бухгалтерського обліку в Україні до положень Міжнародних стандартів фінансової звітності зумовлює потребу в дослідженні та узагальненні досвіду щодо їх вирішення [26, с.1302].

Важливий внесок у розгляд теоретичних і методологічних питань доцільності формування фінансової звітності підприємств відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності зробили такі українські вчені як М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, С.Ф.Голов, Г. Кірейцев, Л. Ловінська, Н. Малюга, О.І.Малишкіна, Т. Матвієнко, Т. Мельник, А. Озеран, В.В. Сопко, В.К.Савчук, В.М.Пархоменко, О. Харламова, І. Чалий, В. Швець, а також зарубіжні вчені, зокрема: Л.Бернстайн, Ван Бреда, Г.Велш, В.В.Ковальов, Д.Колдуел, В.Мак Кензі, Д.Міддлтон, Б.Нідлз, Я.В. Соколов, О. Соловійова, Ж.Рішар та інші. Незважаючи на багатоаспектність проведених досліджень щодо трансформації національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до потреб ринкової економіки та міжнародних стандартів, окремі теоретичні, нормативно-правові, організаційні, практичні та інші аспекти формування фінансової звітності залишаються недостатньо вивченими і неузгодженими, ускладнюють обґрунтування та прийняття управлінських рішень.

Законодавство України у сфері бухгалтерського обліку та звітності зазнає постійних змін задля забезпечення відповідності європейським нормам. Так, нещодавно прийняті зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [103], що вступили в силу 1 січня 2018р., торкнулися таких важливих аспектів:

- введення нових категорій («підприємства, що мають суспільний інтерес», «таксономія фінансової звітності», «звіт про управління» тощо);
- розширення кола суб'єктів господарювання, що мають вести облік та складати фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ);
- визначення критеріїв віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств, які відповідають прийнятій у ЄС практиці;
- обов'язковість електронного формату подачі звітності;
- підвищення вимог до кадрового забезпечення ведення обліку тощо [103].

Відповідно до змін до Закону складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами в обов'язковому порядку визначено для наступних категорій підприємств:

1) підприємства, що становлять суспільний інтерес (підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств);

2) підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств (відповідають критеріям, установленим пп. 2 п. 2 розділу I Закону);

3) публічні акціонерні товариства;

4) підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення;

5) підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України (п. 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419).

Добровільно – інші підприємства (суб'єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування МСФЗ.

В обліковій теорії звітність як економічну категорію трактують двояко. З одного боку, вона виступає системою узагальнених та взаємопов'язаних економічних показників, які характеризують виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємства за певний період. З іншого – звітність є елементом бухгалтерського обліку, способом узагальнення та подання інформації про результати діяльності підприємства, оскільки обліковий цикл завершується складанням звітності.

Поняття «фінансовий облік» і «фінансова звітність» в українську бухгалтерську лексику прийшли з зарубіжної, зокрема, англо-американської, практики (для України традиційними були поняття «бухгалтерський облік» і «бухгалтерська звітність»). Трагування фінансової звітності в МСФЗ також базується на розробках англо-американської школи. У зв'язку з цим цікаво дослідити підходи до визначення фінансового обліку та фінансової звітності, що склалися в англійській та американській обліковій літературі.

Фінансовий облік (financial accounting) є частиною більш широкого поняття – «облік» (accounting). Деякі американські автори [190] визначають облік як триєдине поняття: «обслуговуюча діяльність», що забезпечує користувачів інформацією про підприємство для прийняття рішень; описово – аналітична дисципліна, що дозволяє ідентифікувати велику кількість подій і операцій, які при певній обробці дають можливість окреслити фінансовий стан і результати діяльності підприємства; інформаційна система, що збирає і обробляє інформацію про діяльність підприємства для зацікавлених користувачів. Метою фінансового обліку є підготовка інформації в формі фінансової звітності, в першу чергу, для зовнішніх по відношенню до підприємства користувачів.

При визначенні фінансового обліку часто специфікуються [206] наступні характеристики:

– фінансовий облік будується на основі подвійного запису;

фінансовий облік і фінансова звітність підлягають регулюванню (в деяких країнах вони регулюються національними стандартами, що розробляються професійними організаціями, наприклад, в США, в інших - законодавством, наприклад, в Німеччині);

– фінансовий облік ведеться і складаються в грошових вимірниках;

– об'єктом фінансового обліку і фінансової звітності є підприємство в цілому (відзначимо, що саме тому при наявності групи підприємств, взаємопов'язаних між собою відносинами загального контролю, складається консолідована звітність).

Дані характеристики, на наш погляд, дозволяють говорити про те, що поняття фінансового обліку близько до прийнятого в українській практиці поняття бухгалтерського обліку. Але, на нашу думку, в умовах адаптації до МСФЗ виникає необхідність уведення у законодавче поле поняття (терміну) "фінансовий облік" який полягає у наступному:

по-перше, такий вид обліку є різновидом бухгалтерського обліку і передує такому поширеному у практиці і закріпленому в Законі № 996 поняттю (терміну) як "фінансова звітність". У практичній діяльності підприємств саме на підставі інформації реєстрів фінансового обліку (обіговосальдові відомості, журнали-ордери, головна книга) складається фінансова звітність;

по-друге, можна стверджувати, що в основу назви обліку в практичній діяльності закладається його результат - назва звітності, яка готується за даними такого обліку - фінансова звітність. З точки зору системно-орієнтовного підходу до побудови облікової інформації такий результат практики можна визнати логічним.

Визначення термінів «фінансовий облік» (financial accounting) та «фінансова звітність» (financial statements) в літературних джерелах наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Дефініції поняття «фінансовий облік» та «фінансова звітність»

	Джерело	Визначення
1	2	3
Визначення поняття «фінансовий облік»		
1	Higson A. [183]	«Фінансовий облік ... пов'язаний з генеруванням облікових даних», а фінансова звітність з «повідомленням цих даних зацікавленим сторонам поза звітуемого підприємства».
2	Sutton T. [218]	«Фінансовий облік - це процес узагальнення фінансових даних, отриманих з системи облікових записів організації, і публікації їх в формі річних (або більш частих) звітів для вигоди користувачів, зовнішніх по відношенню до організації»
3	Needles B.E., Anderson H.R., [206]	«Облік ...це інформаційна система, яка вимірює, обробляє і представляє інформацію, яка корисна для прийняття рішень. ... Фінансовий облік відноситься до облікової інформації, яка, на додаток до того, що використовується менеджерами всередині організації, видається зовнішнім по відношенню до організації сторонам»
4	Arnold J., Hope T., Southworth A., Kirkham L [169]	«Фінансовий облік ... пов'язаний із забезпеченням інформації для осіб, які приймають рішення (відмінних від менеджерів), з метою оцінки дій менеджерів і прогнозування майбутнього»
Визначення поняття «фінансова звітність»		
5	С.Ф Голов [40].	Трактує поняття фінансової звітності як бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період
6	М. Пушкар [107]	«Сукупність реєстрів генерованих (зведених, згрупованих, узагальнених) показників за певний період, що характеризують статику та динаміку об'єктів бухгалтерського обліку»
7	А. Малишкін [69]	Пропонує розглядати фінансову звітність як «своєрідну інформаційну модель господарюючого суб'єкта»
8	Б.Ф. Усач [140]	«Фінансова звітність підприємства – це система узагальнених показників, що характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період (місяць, квартал, рік)»
9	В.П. Завгородній [50]	«Фінансова звітність являє собою представлення користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства»
12	Arnold J., Hope T., Southworth A., Kirkham L [169]	«Фінансова звітність ... забезпечує узагальнену інформацію про операції організації зовнішнім особам, які приймають рішення»
10	Sutton T. [218]	«Фінансова звітність – це узагальнюючі фінансові звіти, які готуються на періодичній основі для зовнішнього і внутрішнього використання»

Закінчення табл. 2.11

1	2	3
11	Kieso D.E., Weygandt J.J., Warfield T.D. [190]	«Фінансова звітність – це важливий засіб, за допомогою якого фінансова інформація повідомляється зовнішнім по відношенню до підприємства сторонам. ... Фінансова звітність найбільш часто містить баланс, звіт про прибутки і збитки, звіт про рух грошових коштів, звіт про зміну власного капіталу. На додаток, невід'ємною частиною фінансової звітності є примітки, що розкривають інформацію»
12	International Financial Reporting Standards (IFRSs) [72]	«Фінансова звітність спрямована на задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів ... Метою фінансової звітності є забезпечення інформації про фінансове становище, результати діяльності та грошових потоків підприємства, яка корисна даним користувачам для прийняття економічних рішень».
13	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [103]	«Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства» (Абзац дванадцятий частини першої статті 1 в редакції Закону N 2164-VIII (2164-19) від 05.10.2017

Базуючись на наведених визначеннях, можна говорити про те, що фінансовий облік є процесом підготовки фінансової звітності, а фінансова звітність результат, що в першу чергу, представляє собою структуровану інформацію про підприємство в формі певних звітів, що так чи інакше відзначається у всіх джерелах. Дана відмінність, як принципове, особливо підкреслюється в роботі А. Хігсона: «фінансовий облік ... пов'язаний з генеруванням облікових даних», а фінансова звітність з «повідомленням цих даних зацікавленим сторонам поза звіту» [183].

Однак, слід зазначити два основних, з нашої точки зору, моменти, що розрізняються в наведених вище визначеннях:

- неоднозначність взаємозв'язку фінансового обліку та фінансової звітності як процесу і результату;
- коло користувачів, для яких призначена фінансова звітність.

Неоднозначність взаємозв'язку фінансового обліку та фінансової звітності як процесу і результату особливо чітко простежується у визначеннях фінансової звітності. Практично ні в одному з них не вказується на пряме отримання даних з системи фінансового обліку (хоча такий взаємозв'язок

присутній в визначенні фінансового обліку), а підкреслюється, що фінансова звітність є спосіб надання корисної інформації зацікавленим користувачам. На наш погляд, це обумовлено тим, що інформація, відображення якої потрібно в фінансовій звітності, зокрема, що закріплено міжнародними стандартами, ширше, ніж інформація, яка може бути отримана безпосередньо з системи фінансового обліку. Фінансова звітність є не тільки результатом, отриманим з системи фінансового обліку, а й включає в себе інформацію, отриману з інших джерел (зокрема, ринкову інформацію). Виходячи з вищесказаного, пропонуємо наступні визначення фінансового обліку та фінансової звітності.

Фінансовий облік – це процес збору, реєстрації та обробки інформації про діяльність підприємства для підготовки фінансової звітності, що подається широкому колу зацікавлених користувачів. Фінансова звітність – це структурована інформація про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за певний період часу, що отримується як з системи фінансового обліку, так і з інших джерел, і яка надається для задоволення інформаційних потреб різних користувачів, в першу чергу зовнішніх, в процесі прийняття ними економічних рішень.

Отже, можна стверджувати, що, складаючи фінансову звітність за МСФЗ, слід орієнтуватися на потреби саме зовнішніх, обмежених у правах доступу до обліково-звітної інформації, користувачів. У свою чергу очікування користувачів ґрунтуються на припущенні, що обліково-звітна інформація, яка стає їм доступною, відповідає конкретним, відомим і зрозумілим користувачам, принципам [149, с.219].

З теоретичної точки зору перехід на МСФЗ можливий двома способами («метод шокової терапії» і «метод планомірного просування»), реалізація одного з них передбачає заходи державного регулювання вищезазначеного процесу (рис. 2.7). На нашу думку, поступовий перегляд національних стандартів обліку та звітності з метою їх зближення з МСФЗ представляється найбільш оптимальним для вдосконалення якості звітності, яка представлена різним користувачам.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності включають:

- Концептуальну основу фінансової звітності (документ, який описує загальні вимоги до якісних характеристик фінансової інформації та основні облікові концепції, що дозволяють скласти звітність МСФЗ);
- 17 Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ);
- 28 Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО виданих до 2001 року, але нині чинних стандартів);
- МСФЗ для малих та середніх підприємств (IFRS for SMEs);
- інтерпретації (роз'яснення) (нові IFRIC і старі SIC).

МСФЗ, як концептуальна основа фінансової звітності, на відміну, наприклад, від US GAAP побудовані на принципах, а не на правилах. Принципи бухгалтерського обліку в Україні відображені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [103]. Цим нормативним документом визначено десять принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Якісні характеристики фінансової звітності наведені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [87]. Змістовна частина національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку здебільшого містить норми, які добре знайомі фахівцям за попередньою нормативною базою. Водночас їх доповнено деякими новими методами оцінки, розподілу, складу річної фінансової звітності. Збережені національні традиції щодо затвердження уніфікованих форм фінансової звітності. Разом з тим НП(С)БО містять деякі концептуальні відмінності від МСБО та МСФЗ (табл. 2.12).

Окрім зазначених існують також наступні принципи: автономності підприємства (Business Entity); грошового виміру (Monetary measurement); періодичності (або облікового періоду) (Periodicity); історичної собівартості (Historical Cost); фактичної реалізації (Realization); повного розкриття (Full Disclosure).



Рис. 2.6. Методи та етапи впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

Таблиця 2.12

Концептуальні відмінності між П(С)БО та МСБО (МСФЗ)

Принципи та припущення	МСБО (МСФЗ)	П(С)БО
1	2	3
Безперервність (Continuity or Going Concern)	Припускається, що в підприємства немає ні наміру, ні необхідності припиняти або істотно скорочувати свою діяльність у недалекому майбутньому	Не всі підприємства реально використовують принцип безперервності при підготовці фінансових звітів: частина з них — на межі банкрутства, інші не можуть гарантувати стабільності діяльності підприємства в майбутньому. Крім того, негативна фінансова картина свідомо створюється через «особливості» оподаткування
Стабільність облікової політики (Consistency)	Облікова політика підприємства не зазнає будь-яких змін без явної необхідності	Звітність ведеться відповідно до чинних законодавчих положень та норм, які постійно змінюються
Метод нарахування (Cost-Benefit)	Доходи (витрати) підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені)	Доходи та витрати підприємства не завжди відносяться на ті періоди, у яких вони реально мали місце. Наприклад, П(С)БО не дозволяє оцінювати витрати, не підтверджені документально, незважаючи на те, що економічні вигоди, пов'язані з такими витратами, було вже отримано
Суттєвість (Materiality)	У звітність включаються тільки ті облікові позиції, які можуть вплинути на прийняття рішень	Перелік статей звітності визначається Міністерством фінансів України. Процедури обліку деяких несуттєвих елементів є складними та обтяжливими для системи бухгалтерського обліку
Перевага сутності над формою (Matching)	Результати операцій та угод відображаються відповідно до реального стану речей	Відображення операцій та угод підпорядковується нормативним вимогам, таким чином, форма переважає над змістом
Обачність (консервативність) (Conservatism)	Вживаються всі необхідні заходи для зняття невизначеності, аби уникнути завищення активів чи доходів або заниження зобов'язань та витрат	Принцип обачності використовується не завжди. Наприклад, принцип оцінки за найменшою із собівартості або ринкової вартості дуже рідко використовується в українській практиці

У міжнародних стандартах фінансової звітності принципи обліку розглянуті в документі під назвою Концептуальна основа підготовки і подання фінансової звітності (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). Цей документ не є стандартом, але відіграє значну роль у процесі

розробки МСФЗ та гармонізації підходів до складання фінансової звітності [53].

29 березня 2018 року Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності (Рада) випустила переглянуті Концептуальні засади фінансової звітності (Концептуальні засади) – всеосяжний набір концепцій фінансової звітності за МСФЗ. У презентації технічного керівника проекту Юлії Фейгіної та члена Ради з МСБЗ Франсуази Флорес, яка розміщена на сайті Ради, зазначено, що Концептуальна основа набуде чинності з 2020 року. Можна припустити, що такий висновок ґрунтується на даті набуття чинності змін до кількох стандартів і тлумачень, які стали наслідком прийняття нової редакції Концептуальної основи.

«Концептуальні основи» представляють собою основний документ, збір ключових принципів, на основі яких IASB розробляє стандарти МСФЗ. Принципи дозволяють Раді послідовно приймати рішення щодо всіх стандартів. Однак Рада є не єдиним вигодонабувачем, оскільки ті ж «Концептуальні основи» також дозволяють:

- 1) компаніям послідовно розробляти свої облікові політики, якщо той чи інший стандарт прямо не обумовлює підхід до врахування;
- 2) всім зацікавленим сторонам в цілому – просто краще розуміти стандарти МСФЗ.

Після проведеного перегляду в документ були внесені важливі зміни. Уточненню піддали доходи і витрати, інший сукупний дохід (OCI), ключові визначення активів і зобов'язань, а також критерії для їх визнання (табл. 2.13). Нарешті, Рада прояснила дуже важливі поняття відповідального керівництва ("stewardship"), обережності ("prudence"), невизначеності вимірювань та пріоритету змісту над формою.

Найбільш цінними змінами концептуальних основ МСФЗ слід визнати питання, спрямовані на розкриття якісних характеристик фінансової інформації, корисної більшості користувачів, що, в кінцевому підсумку, підвищить концепцію нейтральності фінансової звітності.

Таблиця 2.13

Уточнення ключових визначень і положень відповідно до нової редакції
Концептуальних основ

Елемент фінансової звітності відповідно до Концептуальних основ (Conceptual Framework for Financial Reporting)	Попередня Концептуальна основа	Оновлена Концептуальна основа
1	2	3
Активи	Ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання	Теперішній (present) економічний ресурс, який контролюється суб'єктом господарювання у результаті минулих подій. Економічний ресурс - право, котре має потенціал для отримання економічних вигід
	<p>Головні зміни у визначенні активу: актив перш за все має розглядатися як «економічний ресурс», а не надходження економічних вигід; виключення «очікуваних надходжень» означає, що необов'язково бути впевненим в отриманні економічних вигід; низька ймовірність отримання економічних вигід у свою чергу може вплинути на рішення щодо визнання та оцінки активу</p>	
Зобов'язання	Теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, очікувано, спричинить зменшення економічних вигід	Теперішня (present) заборгованість з передачі економічних ресурсів суб'єкта господарювання, що виникла в результаті минулих подій
	<p>Головні зміни у визначенні зобов'язань: окреме визначення поняття «економічний ресурс» - пояснює, що зобов'язання є обов'язком передати економічний ресурс, а не кінцевий відтік економічних вигод; видалення «очікуваного потоку» має такі ж наслідки, як і у випадку з активами</p>	
Доходи	Збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, що призводять до збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників	Збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводять до збільшення власного капіталу, окрім випадків, пов'язаних із внесками учасників

Закінчення табл. 2.13

1	2	3
Витрати	Зменшення економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи зменшення корисності активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам	Зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу, окрім випадків, пов'язаних із виплатами учасникам

Як відомо, найбільш повне уявлення про фінансовий стан підприємства і перспективи його розвитку користувачам дає повне і достовірне розкриття якісної інформації, що міститься в Примітках до звіту про фінансовий стан суб'єкта економічної діяльності, що складається з короткого огляду основних положень облікової політики та іншої пояснювальної інформації. Певні зміни концептуальних основ припускають подальше вдосконалення концепції капіталу та підтримання величини номінального і реального капіталу.

Одну із центральних позицій в Концептуальних основах фінансової звітності займають якісні характеристики фінансової інформації, які є орієнтиром для винесення професійного судження під час визначення корисності фінансової інформації з метою складання фінансової звітності

Якісні характеристики звітності як індикатор корисності інформації для користувачів значною мірою перейшли з попередньої версії "Основ..." Щоб інформація була корисною, вона повинна бути:

- 1) актуальна (тобто дійсно змінювати рішення користувачів) і
- 2) правдива (тобто правильно відображати сутність того, що вона покликана відображати).

Крім двох фундаментальних обумовлені також поліпшуючі якісні характеристики фінансової звітності, які здатні зробити її ще більш корисною: порівнянність, перевіряємість, своєчасність і зрозумілість. (рис. 2.7.).

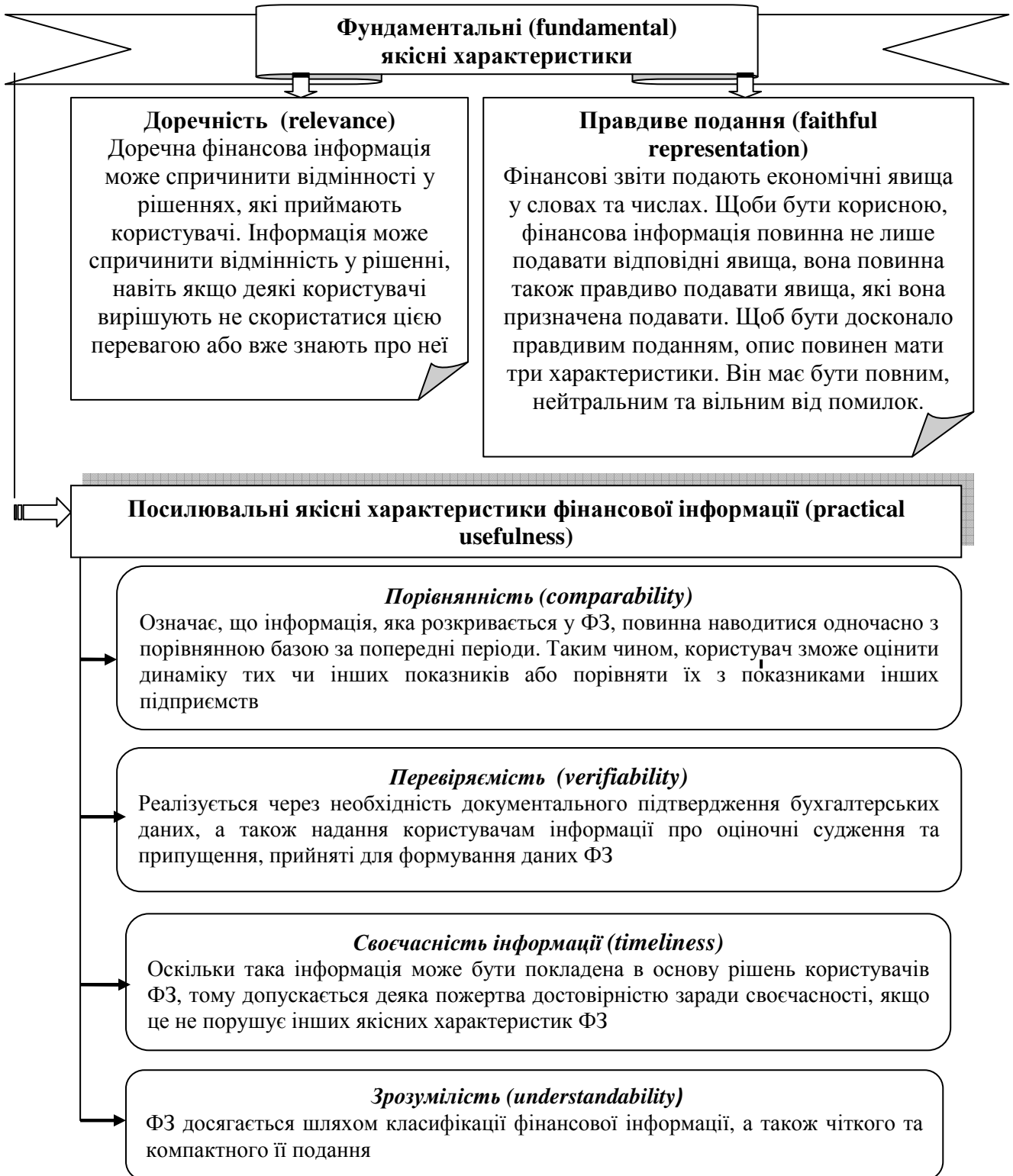


Рис.2.7. Якісні характеристики корисної фінансової інформації

Попередні "Основи ..." також містили визначення ключових складових звіту про фінансовий стан - активів, зобов'язань і капіталу - однак вони були уточнені. Перш за все, Рада внесла окрему ухвалу економічного ресурсу як

права, здатного приносити економічну вигоду, і прояснила, що актив являє собою саме економічний ресурс, а не кінцевий приток економічних вигод. За аналогією, зобов'язання є обов'язком надати економічні вигоди, а не кінцевий відтік цих вигод. З обох визначень були вилучені поняття очікуваних потоків, тому тепер необов'язково мати впевненість у виникненні майбутнього надходження економічних вигод, або що ці економічні вигоди доведеться передати - досить мати хоча б єдину можливість, при якій приплив або відплив економічних вигод може виникнути.

Також у Концептуальній основі - 2018 з'явилася нова глава 6 «Оцінка» (Measurement). У ній розкривається сутність оцінки за історичною вартістю та оцінки за поточною (current) вартістю, а також сутність факторів, які слід враховувати при виборі масивів даних для оцінки. Ще одна нова глава (глава 7) присвячена поданню та розкриттю інформації. У ній робиться акцент на звіті про прибутки та збитки як головному джерелу інформації про діяльність підприємства.

Крім цього, обмежено використання показника іншого сукупного доходу (other comprehensive income). Так, усі доходи та витрати повинні бути відповідним чином класифіковані та включені у звіт про прибутки та збитки (звіт про фінансовий результат). У виняткових випадках можна виключити певний дохід або витрати зі звіту про прибутки та збитки і включати їх до складу іншого сукупного доходу. Доходи або витрати, які були включені до складу іншого сукупного доходу, можуть у майбутніх періодах «перейти» до звіту про прибутки та збитки, якщо це приведе до відображення більш корисної та релевантної інформації у звіті. Також у параграфі 7.19 зазначається, що стандарти можуть передбачати неможливість перекласифікації доходів та витрат. Істотних змін у визначенні доходів і витрат не вносилося - їх оновили лише в тій мірі, щоб врахувати оновлені визначення активів і зобов'язань.

Самі по собі Концептуальні основи, як відомо, не мають статусу стандарту, тобто на практиці вони застосовуються тільки в тих рідкісних

випадках, коли стандарти будь-яку область звітності не регламентують. Та й в цих випадках нова Концептуальна основа на практиці застосовуватиметься тільки з 2020 року. Тобто негайного практичного ефекту ці та більш тонкі зміни не матимуть. Однак нова версія Концептуальних засад вже з сьогоднішнього дня буде використовуватися Радою з МСФЗ в розробці нових стандартів і в уточненні старих. За словами Ханса Хугерворста (Hans Hoogervorst), глави IAS, «переглянуті Концептуальні засади значно допоможуть Раді в розробці стандартів МСФЗ. Вони також допоможуть іншим стейкхолдерам краще розуміти концепції, що лежать в основі стандартів».

Якщо зіставити вимоги до фінансових звітів, наведені в Концептуальній основі Ради МСБО і в розглянутих українських нормативних документах, то можна зробити висновок, що, в основному, вони співпадають. В українських П(С)БО наведені форми фінансових звітів, які побудовані відповідно до вимог Концептуальної основи: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати; інформація для оцінки інвестиційної, фінансової та операційної діяльності (Звіт про рух грошових коштів); інформація стосовно змін в капіталі (Звіт про власний капітал); примітки і розкриття інформації, яка подана в звітах (Додаток 3).

2.3. Методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ

Науково-практичні аспекти відповідності національних форм фінансової звітності вимогам МСФЗ є предметом досліджень широкого кола фахівців в Україні. Затвердження першого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» свідчить

про те, що процес переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності отримав новий імпульс.

Процес переходу на МСФЗ не є простим, тому в результаті Рада з МСФЗ і розробила стандарт МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» (МСФЗ (IFRS) 1), який вступив в силу з 01.01.2004. Він є обов'язковим для застосування всіма компаніями, які вперше складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ і містить чіткий алгоритм підготовки такої звітності. В даному стандарті представлено визначення першої фінансової звітності компаній за МСФЗ, під якою розуміється перша річна фінансова звітність, в якій підприємство приймає МСФЗ і робить чітке та беззастережне висловлювання про повне дотримання МСФЗ.

Метою МСФЗ (IFRS) 1 є забезпечення високої якості інформації представленої в першій річній або проміжної звітності. Процес складання першої звітності за МСФЗ є досить витратним і вимагає залучення значних часових, фінансових і трудових ресурсів. У цьому контексті одним із завдань МСФЗ (IFRS) 1 є зниження витрат на підготовку звітної інформації, а також полегшення процесу складання першої звітності.

Згідно з вимогами МСФЗ (IFRS) 1 компанія повинна:

- визнати всі активи і зобов'язання відповідно до вимог МСФЗ;
- не визнавати статті балансу як активи або зобов'язання, якщо МСФЗ не дозволяють таке визнання;
- перекласифікувати ті статті, які були визнані відповідно до застосовувалися раніше національних правил обліку, застосовувалися раніше, як активи, зобов'язання або власний капітал;
- провести оцінку всіх визнаних активів та зобов'язань відповідно до МСФЗ.

Для виконання даних вимог ми рекомендуємо підприємствам спочатку провести певну підготовчу роботу, яка передбачає заходи методологічного та

організаційного характеру відповідно до особливостей фінансово-господарської діяльності підприємства (рис. 2.8).

В даному дисертаційному дослідженні зупинимося лише на двох основних найбільш важливих аспектах підготовки звітності за МСФЗ: аналіз та розробка облікової політики та формування плану рахунків.

Формування облікової політики, особливо коли МСФЗ застосовуються вперше, вимагає чіткого і професійного підходу. Цей документ є конституцією бухгалтерії і він повинен бути підготовлений на дату переходу та враховувати версію стандартів міжнародних, яка буде діяти на звітну дату, тобто на 31 грудня 2019 року. Облікова політика обов'язково повинна містити самостійні та альтернативні облікові рішення і включати в себе загальні положення, політику звітування, а також пооб'єктну політику щодо первісного визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у фінансовій звітності. [150].

Від того, наскільки ретельно і ґрунтовно організовано бухгалтерський облік, залежать кінцеві показники фінансових звітів, які характеризують фінансово-економічну діяльність підприємства. Від облікової політики залежить діяльність не тільки бухгалтерії, а й підприємства в цілому. В умовах євроінтеграційних процесів вітчизняної економіки формування облікової політики за МСФЗ має управлінську спрямованість і слугує стимулом ефективного розвитку будь-якого підприємства, оскільки визначає його конкурентоспроможність, ділову активність і потенціал у співпраці з вітчизняними та закордонними партнерами [57, с. 134].

Термін «облікова політика» (англ. – «accounting policies») офіційно був введений у міжнародну облікову практику в 1973 році з прийняттям МСБО 1 «Розкриття облікової політики» та МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». З 1997 року чинний новий МСБО 1 «Подання фінансових звітів», виданий на базі попередніх двох стандартів, в якому містяться вимоги до порядку розкриття інформації в облікових політиках [72].

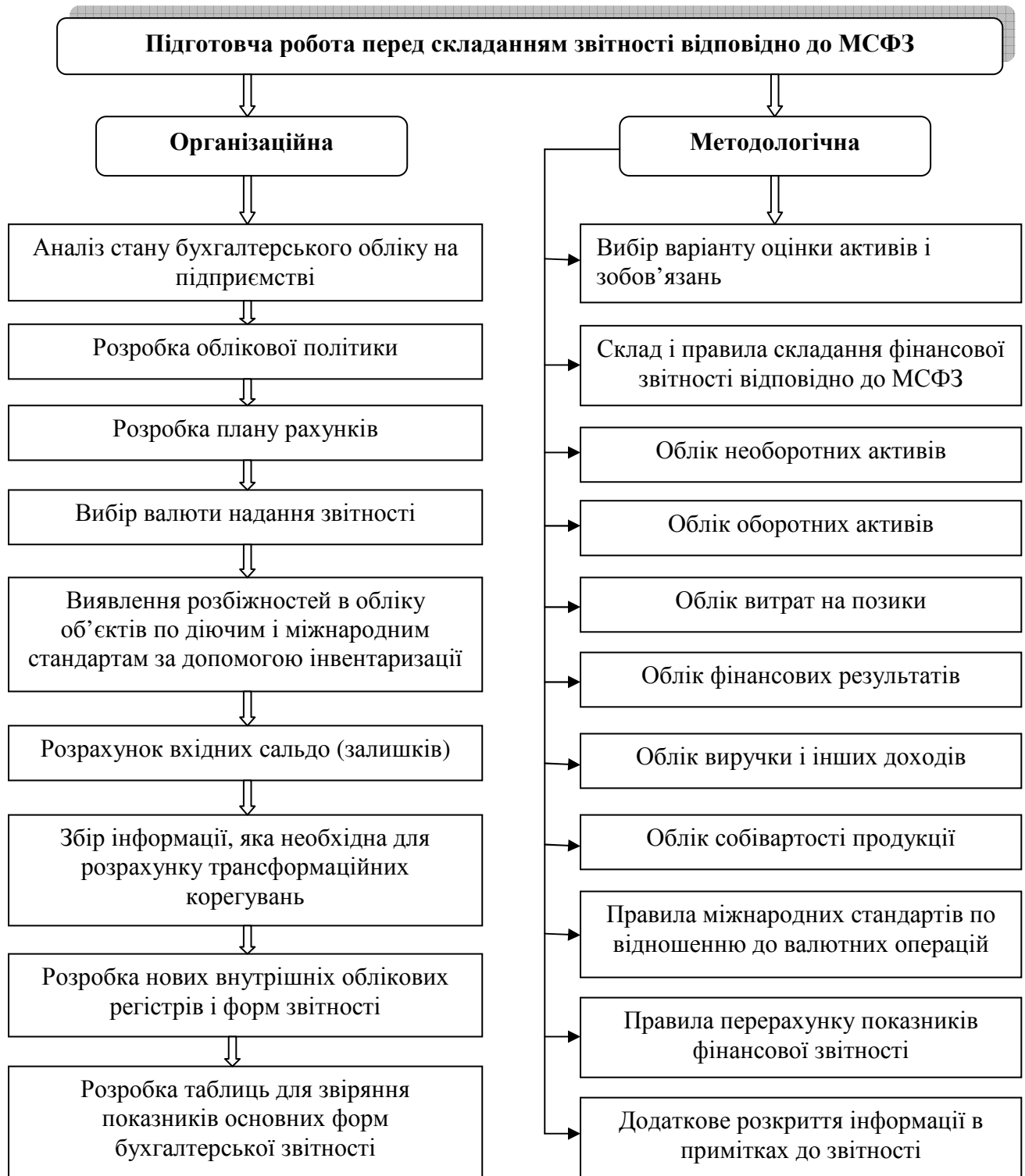


Рис. 2.8. Елементи підготовчої роботи в умовах переходу до МСФЗ

Окрім вищезазначеного документу варто відзначити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [74] та Концептуальну основу до міжнародних стандартів, що містять вимоги щодо розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із застосування

відповідних принципів та методів в обліку, сприяють гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із висвітленням облікової політики у фінансових звітах підприємств. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» під обліковою політикою розуміють певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [74].

У практиці українських бухгалтерів термін «облікова політика» був офіційно запроваджений Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [103]. Відповідно до Закону облікова політика до 2018 року визначалася як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Наведене у вищезазначеному документі визначення обмежувало призначення облікової політики її використанням лише для цілей формування фінансових звітів, тобто звітності підприємства, яка спрямована головним чином на задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів.

Відповідно до Закону облікова політика до 2018 року визначалася як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [103]. Наведене у вищезазначеному документі визначення обмежувало призначення облікової політики її використанням лише для цілей формування фінансових звітів, тобто звітності підприємства, яка спрямована головним чином на задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів. Але, у чинному Законі з 01.01.2018 р змінилося визначення облікової політики. Оновлене визначення звучить так: облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності (ст. 1 Закону про бухгалтерський облік). Тобто уточнено, що облікова політика використовується і для ведення бухгалтерського обліку. Виходячи з важливості облікової політики, в роботі розглянуто визначення терміну «облікова політика», яке існує на сьогодні у

вітчизняних та закордонних науковців, для більш глибокого розуміння цього поняття (Додаток 3).

У 2018 році Радою по МСФЗ були запропоновані чергові поправки до стандарту IAS 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки". Стандарт обумовлює критерії вибору або зміни облікової політики. Компанії мають право робити це або в результаті переходу на нові вимоги МСФЗ, або якщо зміни дозволять їм надавати користувачам звітності більш якісну фінансову інформацію. Сьогодні, якщо компанія вносить зміни в облікову політику, вона зобов'язана її застосовувати ретроспективно – як якщо б вона завжди їй слідувала - хіба що це не є виправданим з практичної точки зору.

Запропоновані вузькоспрямовані зміни покликані спростити підхід до внесення змін і усунути бар'єри, що заважають забезпеченню корисності фінансової інформації для її користувачів і послідовності застосування стандартів МСФЗ. Саме цим поняттям оперує опублікований в березні 2018 року попередній варіант поправок до IAS 8.

У чинних нормативно-законодавчих документах відсутні чіткі вимоги щодо регулювання змісту облікової політики, ступеня деталізації облікової інформації, вибір форми її документального оформлення. Як наслідок, процес розкриття облікової політики у Примітках до річної фінансової звітності не повною мірою відображає її суть та не забезпечує наявність обґрунтування підприємствами змін облікової політики. Це обумовлює виникнення непорозуміння й неузгодженість підходів до формування облікової політики окремими підприємствами на практиці [43, с. 134].

З огляду на те, що розробка облікової політики належить до компетенції організації в дисертаційному дослідженні пропонуються 3 моделі формування облікової політики (табл. 2.14). В рамках моделі 2 запропонована Концептуальна модель формування облікової політики відповідно до МСФЗ (рис. 2.9). На наш погляд, незважаючи на складність її розробки, ця облікова політика може використовуватися в якості корпоративного документа, що

забезпечує єдину систему обліку та звітності і в якості практичного посібника для поточного навчання фахівців організації при переході до МСФЗ.

В обліковій політиці за МСФЗ можна виділити дві основні складові - організаційно-технічну складову і методичну складову. До організаційно-технічної компоненти облікової політики відносяться форми первинної документації з обліку за МСФЗ, форми звітності та примітки до неї, регламенти документообігу за МСФЗ і організації підготовки звітності, а також інші організаційно-розпорядчі документи.

Таблиця 2.14

Моделі формування облікової політики

Модель	Характеристика
МОДЕЛЬ 1.	Формування облікової політики здійснюється в аспекті підготовки та подання тільки фінансової звітності, тобто розділи політики розробляються за призначенням кожного МСФЗ або параграфів НП (С) БО, які передбачають порядок складання, подання та внесення змін до звітності. У кожному розділі в короткому і доступному для розуміння вигляді описуються основні вимоги кожного стандарту МСФЗ або параграфа НП(С)БО стосовно діяльності організації. Тому питання організації, постановки та ведення бухгалтерського обліку в цьому варіанті облікової політики не розглядаються і повинні представлятися в окремих організаційно-розпорядчих корпоративних документах (положеннях, інструкціях, наказах і т. д.). Такі документи розробляються на підставі Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність та наказу.
МОДЕЛЬ 2.	Формування облікової політики проводиться тільки для операцій, фактично проведених в організації. Надалі при появі нових операцій або подій, порядок їх відображення вноситься в діючу облікову політику в порядку, передбаченому МСФЗ 8. При цьому в облікову політику включаються розділи, які встановлюють як методи і принципи складання фінансової звітності, так і конкретні методи і прийоми ведення бухгалтерського обліку, в т. ч. організаційно-технічні і методологічні. Такий варіант облікової політики передбачений нормами Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».
МОДЕЛЬ 3. (модифікована)	Формування облікової політики проводиться в повному обсязі розроблених МСФЗ і розділів НП (С) БО незалежно від наявності в організації тих чи інших елементів обліку та звітності. Така облікова політика рекомендується для груп організацій з консолідованою звітністю. Вона являє документ, що зв'язує в єдину систему входить фінансову звітність, облікові принципи для всіх елементів обліку та звітності, що описуються усіма стандартами, правила організації та документування обліку, облікові регламенти і т.д.

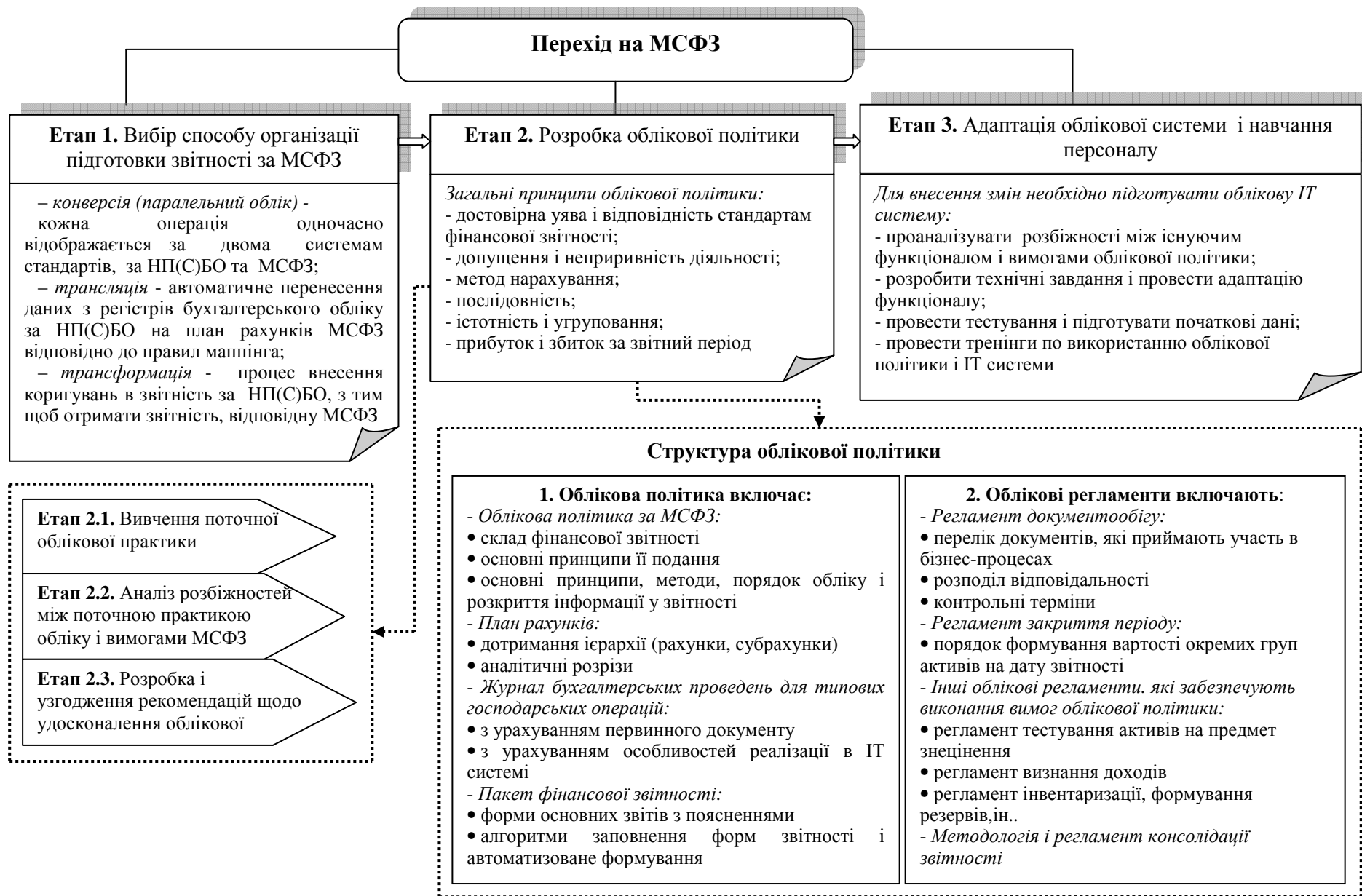


Рис. 2.9. Концептуальна модель формування облікової політики відповідно до МСФЗ

Сформовано автором

При формуванні облікової політики необхідно враховувати і методичні вимоги МСФЗ, тобто: розділи обліку, по яким в стандартах передбачена можливість вибору із альтернативних варіантів; розділи обліку, де порядок відображення господарських операцій суворо регламентований. Якщо неможливо достовірно відобразити окремі факти господарської діяльності у зв'язку з їх протиріччям або неточністю в цьому випадку основою облікової політики має стати професійне судження, що передбачено МСФЗ. Автором запропонована модель формування методичних положень облікової політики по МСФЗ (рис.2.10.)

Відомості про облікову політику в частині першого застосування МСФЗ розкриваються в примітках до звітності за МСФЗ в якості невеликого витягу з основної облікової політики. Набагато рідше зустрічаються випадки виділення положень в частині першого застосування МСФЗ в самостійний розділ облікової політики, або у вигляді додаткових розділів до загальних відомостей про облікову політику в розрізі ділянок обліку. Даний підхід - виділення облікової політики у вигляді підрозділів загальної облікової політики за МСФЗ, або окремого розділу, є кращим і рекомендується автором роботи.

Другим основним напрямом для формування прозорої та релевантної інформації при переході на МСФЗ відводять рахункам, планам рахунків і концепції їх побудови. Відзначимо, що міжнародні стандарти фінансової звітності надають можливість скласти План рахунків, який максимально відповідає специфіці діяльності підприємства. Але, як показує практика, у більшості підприємства, які застосовують МСФЗ для підготовки фінансової звітності, робочі плани рахунків і облікова політика не структуровані до звітності за МСФЗ, що обумовлено поширеним застосуванням способу трансформації, а не паралельного обліку і трансляції при підготовці звітності за МСФЗ.

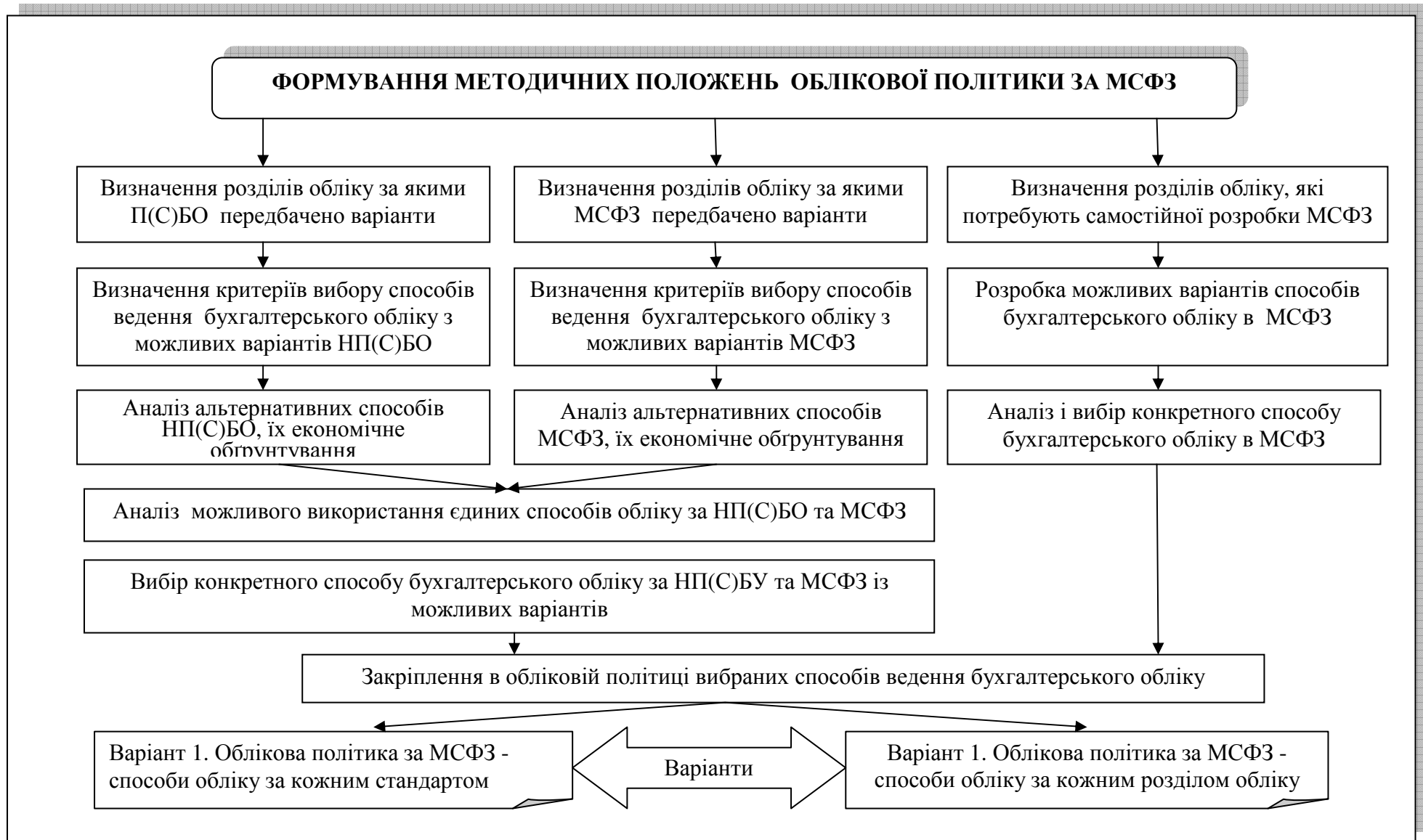


Рис. 2.10. Модель формування методичних положень облікової політики за МСФЗ

МСФЗ надають компаніям можливість скласти такий план рахунків, який буде максимально відповідати специфіці їх діяльності і відповідати основним принципам побудови. В роботі запропонована схема формування плану рахунків для цілей МСФЗ (рис. 2.11). Таким чином, кожним бухгалтером при необхідності може бути розроблена власна модель плану рахунків, яка буде задовольняти інформаційним потребам компанії для формування звітності за МСФЗ.

При побудові робочого плану рахунків для підприємств, що подають звітність за МСФЗ, слід керуватися наступними основними позиціями.

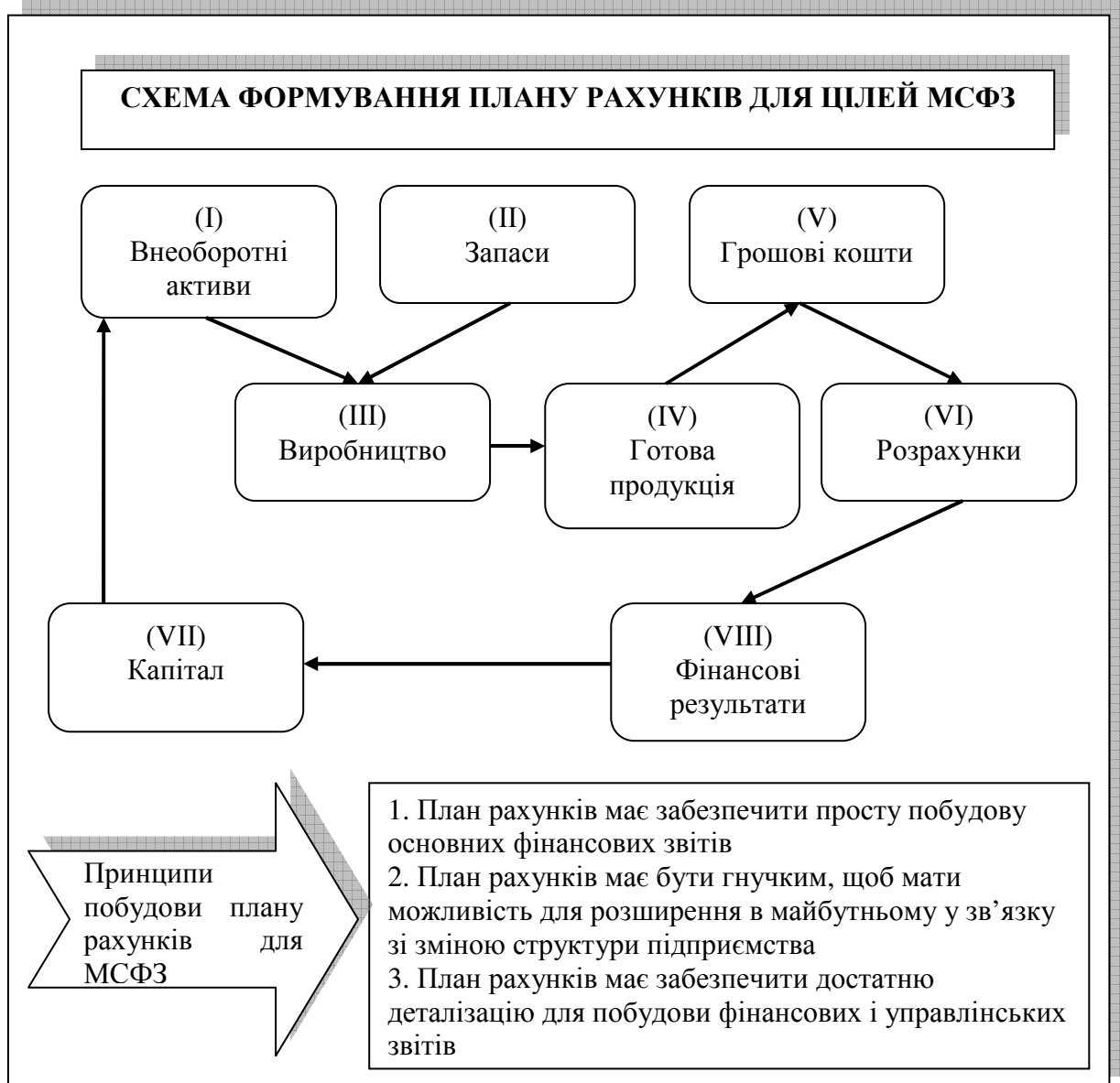


Рис. 2.11. Схема формування плану рахунків за МСФЗ

По-перше, необхідно застосування комплексної облікової політики для цілей МСФЗ і НП(С)БО, що враховує можливість введення будь-яких синтетичних рахунків, субрахунків і позицій аналітичного обліку для досягнення головної мети - підготовки звітності по МСФЗ.

По-друге, слід організувати комплексну систему фінансового обліку за МСФЗ і НП(С)БО, реалізовану за допомогою карти відповідності (меппінга) рахунків НП(С)БО і МСФЗ.

Карта відповідності буде використовуватися для конвертації проводок по П(С)БО на План рахунків МСФЗ і для пошуку відповідних рахунків при виконанні регламентних процедур (наприклад, нарахування амортизації, закриття місяця та ін.). Карта відповідності розробляється на основі аналізу типових господарських операцій замовника. У Kartі може бути описано відповідність між документами П(С)БО і МСФЗ, між рахунками П(С)БО і МСФЗ, аналітичними рахунками, відповідність для конкретних проводок.

Якщо суми проводок за МСФЗ будуть відрізнятися від сум за П(С)БО, то для кожного відповідно потрібно описати правило розрахунку суми проводки за МСФЗ. Окремим списком оформляються бухгалтерські проводки за П(С)БО, які не підлягають конвертації в МСФЗ (виключаються з конвертації). Наприклад, проводки по нарахуванню амортизації в П(С)БО не підлягають конвертації, тому що вони будуть формуватися окремим документом в системі МСФЗ, оскільки норми амортизації, як правило, різні в П(С)БО і для цілей МСФЗ.

По-третє, структурований робочий план рахунків за МСФЗ слід наповнити даними за допомогою організації аналітичного обліку на підставі алгоритмів розподілу даних на рахунки робочого плану рахунків за МСФЗ.

Але слід зазначити, що розробляти окремий робочий план рахунків за МСФЗ чи ні – справа професійного судження. На наш погляд, діючий національний план рахунків, затверджений наказом МФУ від 30.11.1999 №291, цілком відповідає цілям МСФЗ, за умови деякого доопрацювання. Тим більше, на сьогодні національний план рахунків включає лише рахунки

першого порядку. При цьому підприємство має право самостійно вводити субрахунки, необхідні для складання МСФЗ - звітності.

Процес складання першої звітності за МСФЗ є досить витратним і вимагає залучення значних часових, фінансових і трудових ресурсів. У цьому контексті одним із завдань МСФЗ (IFRS) 1 є зниження витрат на підготовку звітної інформації, а також полегшення процесу складання першої звітності. Важливим для розуміння МСФЗ (IFRS) 1 є визначення таких понять як перший звітний період та дата переходу на МСФЗ. Визначення дати переходу на МСФЗ та першого звітного періоду, представлені в МСФЗ (IFRS) 1 занадто формалізовані і складні для сприйняття. Дані визначення не охоплюють першу проміжну звітність підготовлену відповідно до МСФЗ, яка може бути підготовлена раніше річної звітності, визначення якої існує в чинному стандарті МСФЗ (IFRS) 1.

Міністерство фінансів України з урахуванням листа від 29.12.2017 р. № 35210-06-5/37175 [62] про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності повідомляє, що підприємства, які відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вперше застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності з датою переходу 01.01.2018 р., на виконання вимог пункту 2 Порядку подання фінансової звітності [100], подають фінансову звітність за 2017 рік, складену згідно із вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Проміжна фінансова звітність, річна фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за 2018 рік складається та подається цими підприємствами відповідно до вимог НП(С)БО.

У жовтні 2017 року президент підписав закон про внесення змін до закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність. Основна мета – привести українські норми у відповідність до законодавства ЄС та оновити порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Зміни набувають чинності з початку наступного року.

Для забезпечення порівнянності показників фінансової звітності

підприємств, які вперше застосовують МСФЗ з датою переходу 01.01.2018 р., перераховують проміжну фінансову звітність, річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2018 рік, включаючи вступний баланс на 01.01. 2018 за МСФЗ згідно з вимогами МСФЗ1. Починаючи з 01.01. 2019 р. зазначені підприємства складають звітність за 2019 рік за МСФЗ, при цьому в якості порівняльної інформації в фінансовій звітності за 2019 рік використовуються показники фінансової звітності за 2018 рік, трансформованої відповідно до вимог МСФЗ.

Таким чином, перехід на МСФЗ охоплює як мінімум два річних звітних періоди і, відповідно, три звітних дати: дату переходу; дату закінчення звітного періоду, що передує періоду, за який подають першу МСФЗ-звітність; першу звітну дату за МСФЗ (рис.2.12).

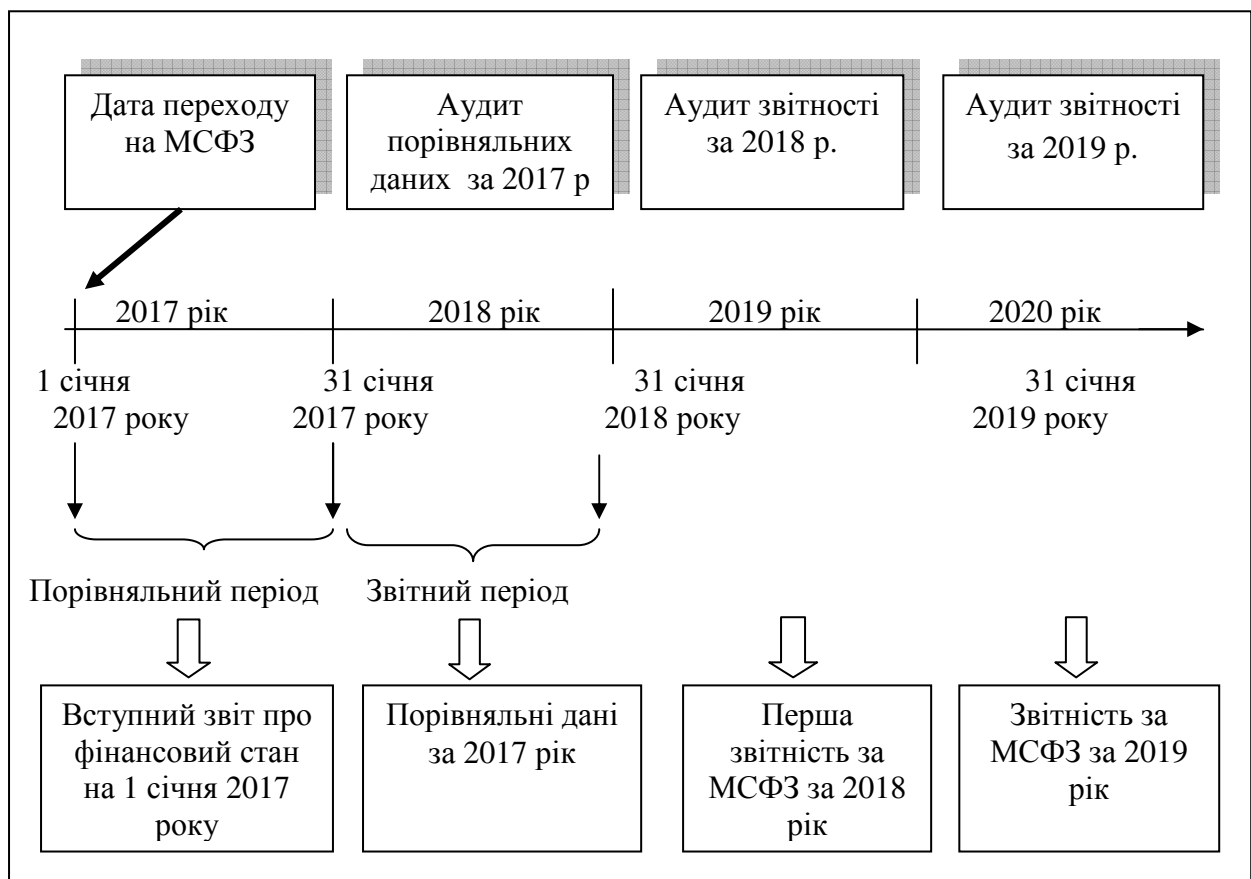


Рис. 2.12. Визначення дати підготовки першої звітності за МСФЗ [160, с.52]

Перша фінансова звітність підприємства за МСФЗ повинна включати:

– звіряння капіталу, відображеного в звітності за попередніми загальноприйнятим принципом бухгалтерського обліку, з його власним капіталом за МСФЗ на дату переходу на міжнародні стандарти і на дату закінчення останнього періоду, представленого в останньої річної фінансової звітності підприємства згідно з попередніми загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку;

– звіряння загальної сукупного прибутку за МСФЗ за останній період останньої річної фінансової звітності підприємства. Відправною точкою для такої звірки повинна бути загальна сукупна прибуток згідно з попередніми загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку за той же самий період або, якщо підприємство не відображало даний показник, прибуток або збиток згідно з попередніми загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку;

– звіряння визнаних збитків від знецінення при їх наявності.

Якщо підприємство в своєму початковому звіті про фінансовий стан за МСФЗ використовує оцінку за справедливою вартістю в якості доцільної собівартості для основних засобів, інвестиційної нерухомості або нематеріальних активів, то початковий фінансовий звіт підприємства, вперше підготовлений за МСФЗ, повинен розкривати по кожній окремій статті наступні дані :

– суму справедливих вартостей;

– суму коригувань балансових вартостей, відображених в звітності за попередніми загальноприйнятим принципом бухгалтерського обліку.

На сьогоднішній день існує декілька альтернативних методик підготовки фінансової звітності за МСФЗ. При цьому слід відзначити, що серед дослідників цього питання немає єдиної думки не тільки в сфері застосування єдиної термінології при визначенні даних варіантів, але навіть у тому, скільки саме принципово різних альтернатив складання звітності за МСФЗ існує. Це пояснюється тим, що на процес складання звітності впливає значна кількість суб'єктивних факторів, серед яких: специфіка фінансово-

господарської діяльності, особливості організації бухгалтерського обліку, особливості облікової політики, необхідна ступінь деталізації звітності, наявність тимчасових, фінансових та людських ресурсів та ін.

Традиційно виділяють два способи підготовки звітності за МСФЗ:

- трансформація;
- ведення паралельного обліку.

Як альтернативу можна виділити трансляцію звітності, коли всі проводки (для яких принципи визнання та оцінки збігаються) з облікової системи за П(С)БО перекладаються в МСФЗ та паралельний облік ведеться тільки на тих ділянках, де існують вагомні відмінності між національними і міжнародними стандартами (рис. 2.13).

Кожен з варіантів має свої переваги і недоліки. Для їх розуміння і здійснення найоптимальнішого вибору розглянемо кожен з варіантів окремо.

Для складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ на основі бухгалтерської (фінансової) звітності, складеної відповідно до національних українських правил бухгалтерського обліку організації найчастіше використовують метод трансформації. Згідно даного методу статті бухгалтерського балансу і звіту про фінансові результати перегруповують, а також використовують іншу базу даних, що формується на основі первинних документів, вносять різні коригувальні проведення, які дозволяють усунути виявлені відмінності між МСФЗ та діючої української системою бухгалтерського обліку і застосовують професійні судження.

Трансформація є найпоширенішим підходом до підготовки фінансової звітності по МСФЗ. Трансформація української фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності є першим, дуже важливим і обов'язковим кроком на шляху переходу до МСФЗ. Це пов'язано з тим, що навіть при переході до паралельного обліку відповідно до МСФЗ, необхідно хоча б раз провести трансформацію звітності для отримання початкового пробного балансу і форм фінансової звітності, передбачених міжнародними стандартами.

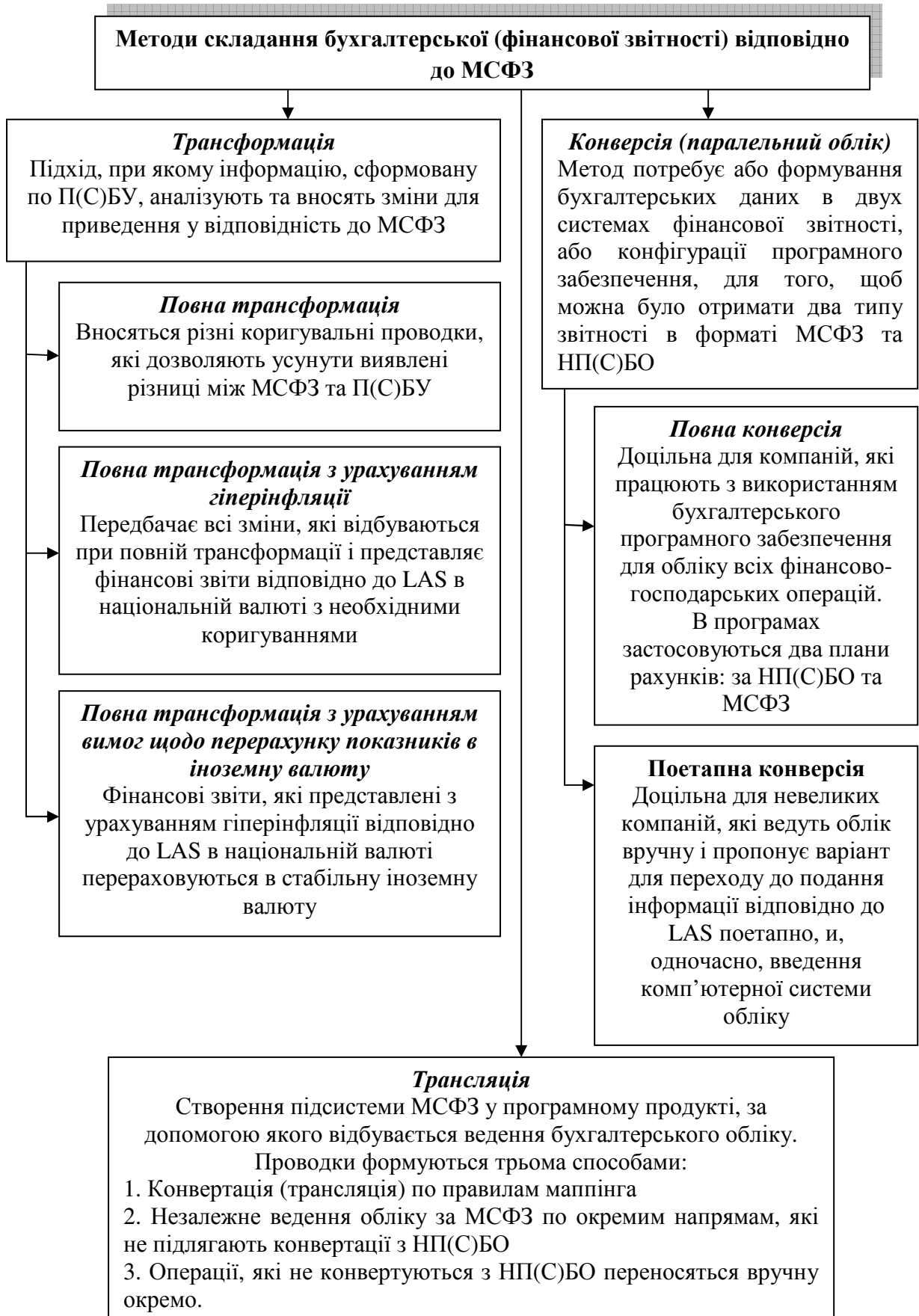


Рис. 2.13. Методи складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ

Трансформація (лат. Transformatio) – це процес перетворення однієї економічної системи на іншу. Це зміна, перетворення виду, форми, істотних властивостей чого-небудь. Метод трансформації під час складання фінансової звітності передбачає здійснення комплексу заходів для підготовки основних звітів у форматі МСФЗ шляхом групування облікової інформації відповідно до норм, що прописані у П(С)БО [26, с.1304]. У загальному вигляді трансформація представлена на рис. 2.14.

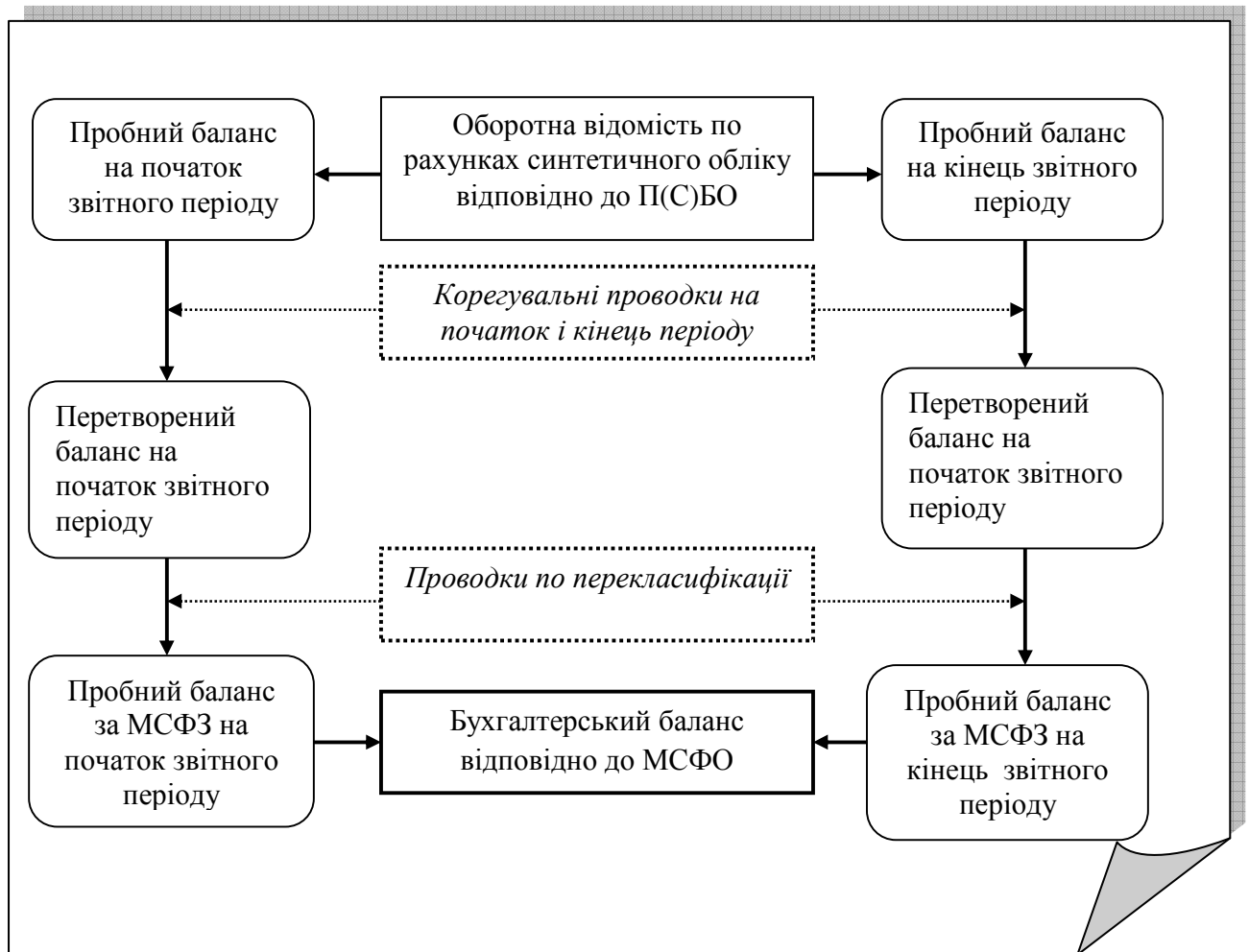


Рис. 2.14. Схема підготовки звітності за МСФЗ методом трансформації

В цілому, звичайно, можна говорити про процес трансформації звітності з будь-яких національних стандартів обліку та звітності як в МСФЗ, так і в будь-яку іншу необхідну систему, наприклад US GAAP, яка має місце в Лівії.

На думку О.В. Харламової «серед проблемних питань, які виникають в процесі трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО в МСФЗ-

формат, одне з першочергових місць займає проблема періодичності проведення трансформації, тобто скільки разів можна проводити трансформацію фінансової звітності. Компанії, що прийняли МСФЗ як концептуальну основу фінансової звітності (в обов'язковому порядку чи добровільно), не можуть використовувати будь-які інші стандарти, у т. ч. і П(С)БО. Тому трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ може застосовуватися тільки на дві річні звітні дати: на дату переходу і дату закінчення звітного періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ, а також на три проміжні (квартальні) дати в межах між датою переходу та датою закінчення звітного періоду, що передує періоду, за який подають першу МСФЗ-звітність» [150, с. 216]. Таким чином, після подання першої фінансової звітності за МСФЗ бухгалтерський облік слід вести за правилами МСФЗ, тобто трансформувати звітність буде вже не можна (ч. 6 ст. 121 Закону № 996 у редакції після 01.01.18 р.).

Згідно зі змінами, внесеними до Закону про бухгалтерський облік, підприємство з 01.01.2018 може самостійно в наказі про облікову політику встановлювати власний звітний період.

МСФЗ не мають у своєму складі типових форм фінансової звітності, вони тільки встановлюють мінімальний склад статей, що підлягають розкриттю у звітах. Склад звітності, її структура та зміст визначені МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансової звітності». Згідно з § 54 МСФЗ (IAS) 1 у баланс (звіт про фінансовий стан) необхідно включити обов'язкові статті та інші додаткові статті, якщо вони є істотними, а їх розкриття – доцільне (рис. 2.15). Стандартом також встановлено мінімальний набір обов'язкових статей, що підлягають розкриттю, і в інших звітах. Українські підприємства користуються формами звітності, які наводяться в додатках до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Ці форми в здебільшого відповідають вимогам МСФЗ.

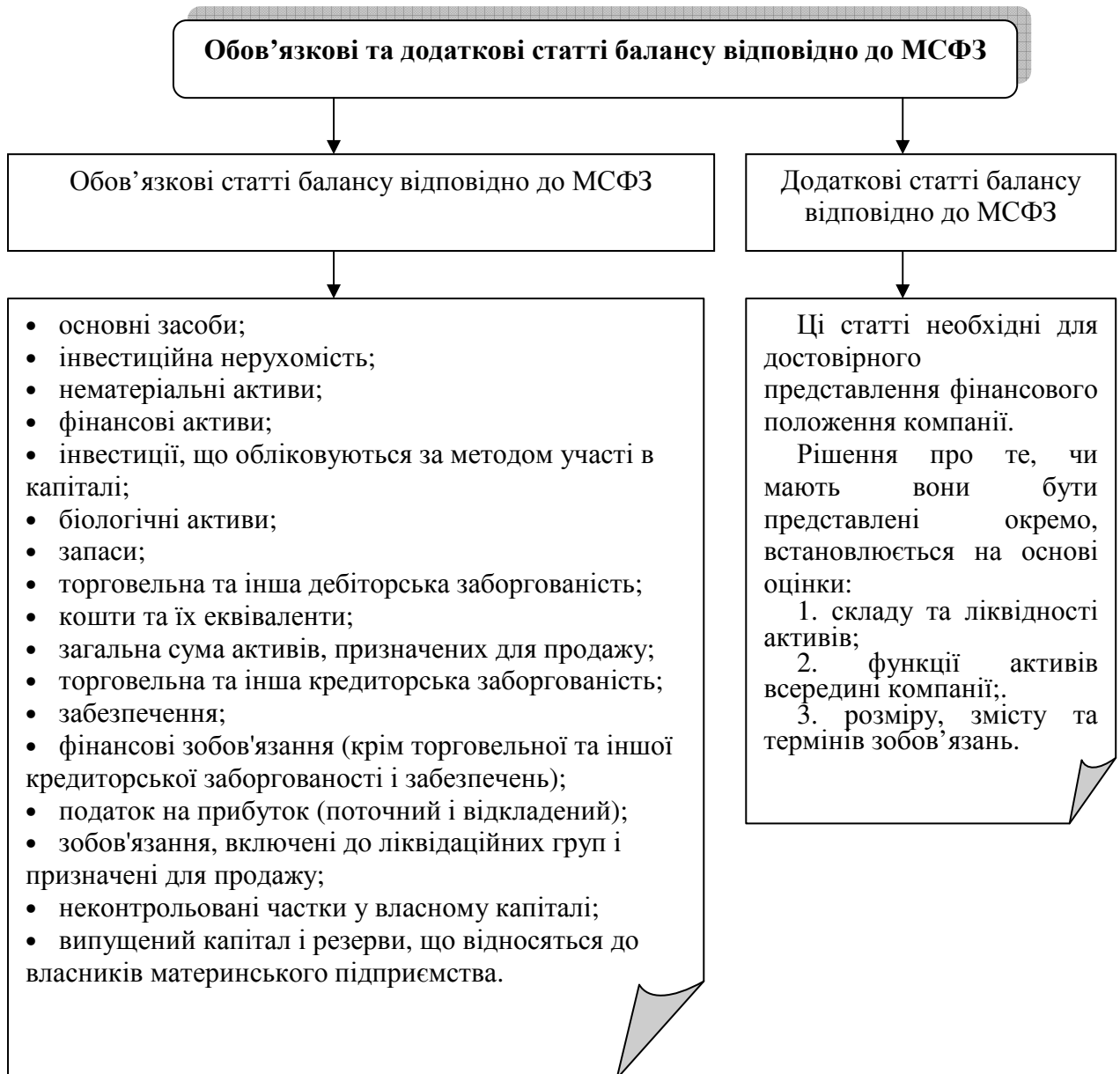


Рис. 2.15. Розподіл статей балансу відповідно до МСФЗ

На етапі декласифікації статей звітів у підприємства вже повинна бути готова фінансова звітність, складена за правилами П(С)БО. Тобто статті «української» звітності коригуються з метою заповнення МСФЗ-звітності. Для відображення коригувань та їх правильного документування використовують трансформаційні таблиці (таблиці із трансформацією окремих бухгалтерських записів, трансформаційні таблиці за окремими розділами обліку, зведені трансформаційні таблиці). Трансформаційні таблиці – це документ, створений у програмі Excel або в іншій програмі, доступній

підприємству. Вони являють собою робочий документ, який дозволяє простежити всі проведення, зроблені з метою формування звітності за МСФЗ, що є найбільшим плюсом трансформації звітності. Таблиці заповнюються як за окремими елементами (статтями балансу), так і в цілому за звітом.

Робляться наступні трансформаційні коригування:

- коригування, засновані на відмінностях між трактуванням окремих подій та операцій за П(С)БО і МСФЗ. Це уточнення деяких елементів (наприклад, коригування переоцінки основних засобів);

- коригування в класифікації, які потрібні через різне визнання деяких елементів (статей) балансу. Робиться перенесення таких елементів з однієї статті в іншу (наприклад, малоцінні необоротні матеріальні активи у звітності за П(С)БО при трансформації можуть бути перенесені в запаси);

- об'єднувальні та розподільовальні коригування, суть яких зводиться до того, що деякі статті в процесі трансформації поєднуються, а деякі, навпаки, підлягають розподілу. Наприклад, об'єднання декількох груп основних засобів в одну або розподіл часток прибутків/збитків на неконтрольовані частки і ті, які належать власникам материнської компанії);

- інші коригування (індексація, валюта звітності та ін.).

На основі проведених коригувань складається МСФЗ-звітність. Незважаючи на значну кількість процедур, які потрібно зробити при трансформації фінансової звітності за національними стандартами в фінансову звітність за МСФЗ, цей вид переходу на МСФЗ є найбільш поширеним і найдешевшим.

Сьогодні немає єдиної методики проведення трансформації звітності, складеної відповідно до П(С)БО, у звітність, яка б відповідала Міжнародним стандартам фінансової звітності. У кожному окремому випадку на неї впливатимуть особливості фінансово-господарської діяльності, порядок організації бухгалтерського обліку та облікова політика підприємства [26, с.1304]. Спеціаліст, що трансформує звітність, має право самостійно визначати методику і етапи трансформування.

Різні автори виділяють від чотирьох до десяти і більше етапів. Такий поділ досить суб'єктивний, однак принципово не змінює суть процесу, оскільки одну і ту ж задачу можна сформулювати як у вигляді одного, так і у вигляді трьох етапів. Наприклад, О. В. Харламова пропонує «в процесі переходу на МСФЗ-звітність виділяти три періоди: підготовчий; перехідний; перший звітний» [150, с. 217].

Ми пропонуємо 4 етапи трансформації: підготовчий, основний (етап трансформації), технічний, заключний. Слід зазначити, що підготовчий етап, на відміну від інших етапів, не регламентований жодним стандартом або законодавчим документом, тому кожний спеціаліст формує його на свій розсуд. Тому, на нашу думку, є доволі слушною пропозиція О.В. Харламової, що «на підготовчому етапі трансформації доцільно паралельно організувати: інвентаризацію всіх наявних активів та зобов'язань; аналіз звітності, складеної за П(С)БО; розробку методичної (обліково-аналітичної) бази [150, с. 217]. Запропоновані в дисертаційному дослідженні етапи трансформації звітності представлені в Додатку Л.

Комітет з міжнародних стандартів і багато інших професійних організацій стверджують, що трансформація - це не найкращий шлях отримання звітності, що відповідає вимогам міжнародних стандартів. Вона має безліч недоліків, в тому числі:

- неминучість помилок;
- фактична необхідність повного перегляду облікових даних звітного періоду;
- необхідність здійснення великих розрахунків за обмежений час.

При цьому замість трансформації звітності пропонується паралельне ведення бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами. Така точка зору заснована на перевагах даного способу, таких як:

- додатковий внутрішній контроль за веденням обліку за національними стандартами (при виникненні різниці бухгалтер мимоволі

змушений буде поставити собі питання, а чому вона виникла, і можливо знайде помилку);

– відсутність необхідності проведення трансформаційних процедур, в т.ч. проводити великий обсяг роботи за обмежений час, а можливо і наймати аудиторські фірми для проведення трансформації звітності;

– можливо, що облік, побудований у відповідності до вимог МСФЗ, зможе частково замінити систему управлінського обліку на підприємстві.

Звідси випливає висновок, що необхідно не трансформувати звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, а просто вести облік за міжнародними стандартами паралельно. При цьому при грамотній організації обліку і належному рівні автоматизації це, хоча і призведе до певних додаткових витрат, але одночасно принесе і деякі додаткові переваги.

Паралельний облік (або конверсія), полягає у виконанні всіх бухгалтерських записів відповідно до вимог МСФЗ. Слід зазначити, що відповідно даного методу кожна операція одночасно відображається в облікових регістрах відповідно до вимог як українських (національних), так і міжнародних стандартів, тобто за двома системами стандартів, за НП(С)БО (національними стандартами) та МСФЗ. Кожен первинний документ реєструється і проводиться паралельно у двох фінансових системах. Даний спосіб передбачає роботу з двома та більше планами рахунків.

В процесі дисертаційного дослідження було з'ясовано неоднозначність визначення паралельного обліку у спеціальній літературі. Звісно ж дискусійним є трактування паралельного обліку в якості одного із способів гармонізації фінансової звітності. Під гармонізацією звітності, як уже було показано в першому розділі цієї роботи, слід розуміти забезпечення загальної сумісності фінансової інформації. Ця сумісність представляє ніщо інше, як зближення показників звітності, яке можна забезпечити застосуванням однакових правил обліку або перетворенням звітної інформації в процесі трансформації. Ведення паралельного обліку в системах різних стандартів не

призводить до зближення показників звітності, оскільки формує в результаті два комплекти різної звітної інформації. Не випадковий і термін – «паралельний облік»: паралельні прямі, як відомо, не перетинаються. Таким чином, вважаємо, що паралельний облік слід трактувати як один із способів отримання звітності відповідно до необхідних стандартів, але не як спосіб гармонізації звітної інформації.

Звісно ж дискусійним є і позначення паралельного обліку терміном «конверсія». Термін «конверсія», від латинського «conversio», що означає «зміна, перетворення», як правило, застосовується для позначення зміни призначення або властивості чого-небудь. Слід визнати, що ведення паралельного обліку не передбачає зміни властивостей або призначення однієї і тієї ж фінансової звітності, оскільки в його процесі формуються два комплекти абсолютно різної звітності відповідно до бухгалтерських стандартів.

На підставі критичного аналізу наукових думок про трактування паралельного обліку і поширюючи її формулювання на фінансову звітність, сформулюємо узагальнене визначення паралельного обліку: під паралельним обліком будемо розуміти спосіб формування показників фінансової звітності, що відповідають заданим стандартам, шляхом здійснення відповідно цих стандартів повного циклу облікових процедур.

Метод паралельного обліку є найбільш складним з точки зору реалізації але тільки він здатний забезпечити найвищий рівень відповідності української бухгалтерської (фінансової) звітності міжнародним стандартам. Даний метод може застосовуватися на підприємствах будь-якого масштабу, виду діяльності та форми власності для регулярного складання звітності за міжнародними стандартами. Його використання доцільне в тому випадку, коли оперативні управлінські рішення приймаються на підставі звітності за МСФЗ і коли необхідно більш часте складання звітності, ніж щомісяця або щокварталу. Схема підготовки МСФЗ - звітності на основі паралельного обліку за НП(С)БО та МСФЗ представлена на рис. 2.16. Істотним достоїнством

впровадження паралельного обліку є потенційно більш низький рівень ризику неточної інформації, що відображається у фінансовій звітності, оскільки за кожною звітної сумою стоять окремі господарські операції, відображені за МСФЗ.

Проте існує недолік впровадження паралельного обліку, який полягає в тому, що організація паралельного обліку за МСФЗ вимагає істотних додаткових витрат від компанії (витрати на кваліфікований персонал, необхідність використання спеціального програмного забезпечення, реорганізація підрозділів та ін.) [163, с.18]. Слід зазначити, що метод паралельного обліку неможливо технічно реалізувати без впровадження дорогої автоматизованої інформаційної системи, особливо на великому підприємстві. Складні інтегровані системи обліку пред'являють підвищені вимоги до формалізації та уніфікації бізнес-процесів, що часто призводить до перебудови системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Це найдорожчий спосіб для переходу на МСФЗ. Тому при використанні даного методу значно підвищуються вимоги до комп'ютерної грамотності фахівців в частині дотримання технології складання і обробки документів, а також при заповненні форм звітності, їх аналізі та грамотної інтерпретації результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. Питання автоматизації буде розглянуто у наступному розділі дисертаційного дослідження.

Розглядаючи процес паралельного обліку, протягом дослідження нами зазначено, що в спеціалізованій літературі йому приділено незначну увагу. Під час аналізу джерел, що розглядають організаційні аспекти ведення паралельного обліку, було запропоновано етапи його постановки (додаток Л).

У спеціальній літературі останнім часом широко висвітлюються питання співвідношення трансформації і паралельного обліку, при цьому, однак, різними авторами нерідко висловлюються діаметрально протилежні думки. Проаналізувавши наведені думки, вважаємо недоцільним однозначно віддавати перевагу тільки одному способу отримання необхідної звітності -

або трансформації, або паралельного обліку, оскільки на практиці в залежності від ситуації може бути прийнятний як той, так і інший спосіб.

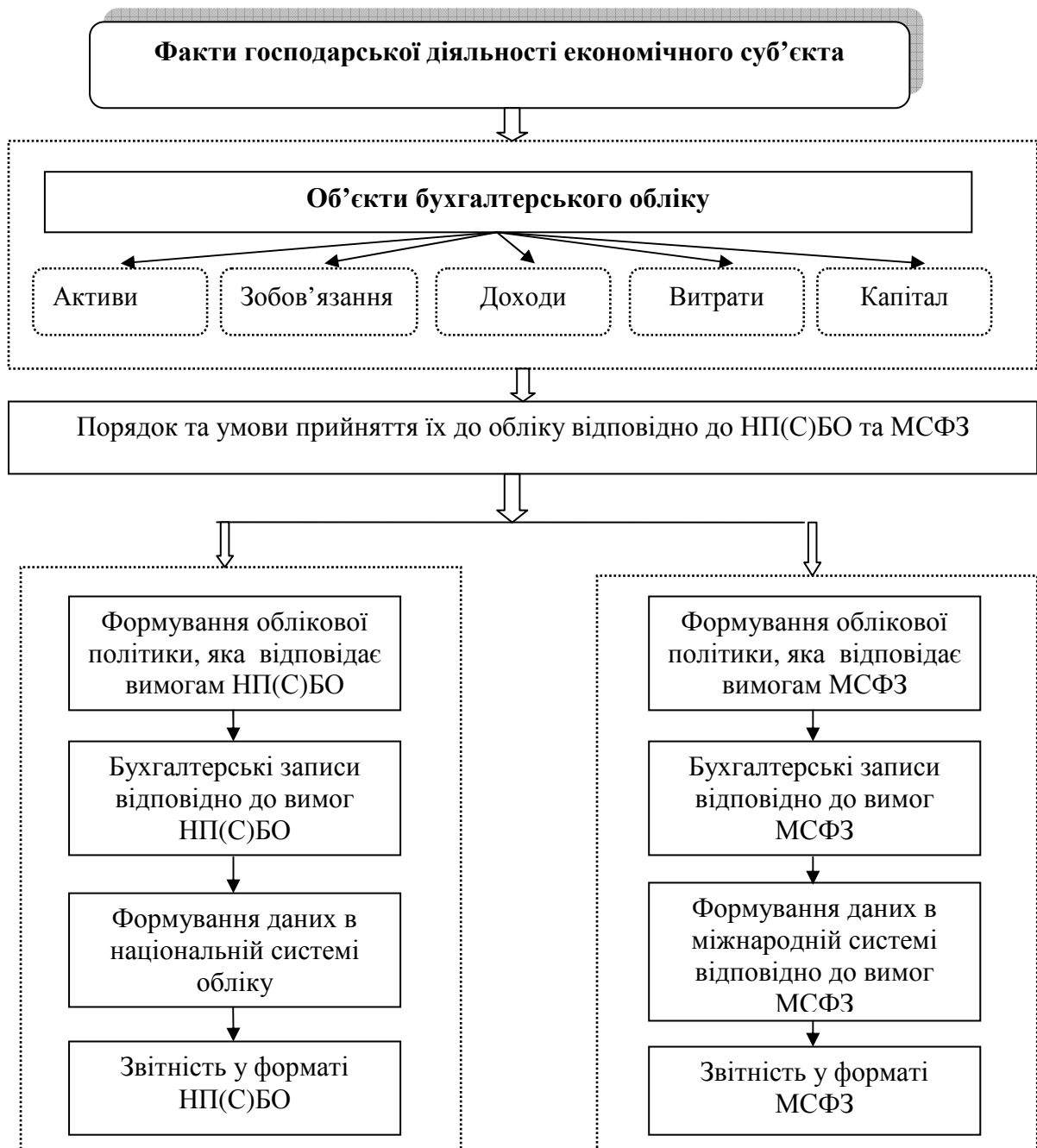


Рис. 2.16. Модель підготовки МСФЗ - звітності на основі методу паралельного обліку

Поділяємо точку зору тих авторів, які відзначають як позитивні, так і негативні сторони розглянутих способів, отримання необхідної інформації. Відзначимо також, що останнім часом інтерес українських організацій до паралельного обліку і до трансформації приблизно однаковий.

Вважаємо, що можна виділити в способах трансформації і паралельного обліку ряд спільних рис, оскільки обидва вони переслідують одну і ту ж мету - отримання звітності, що відповідає заданим стандартам. Разом з тим якісну відмінність застосовуваних для досягнення цієї мети прийомів обумовлює і істотні відмінності між ними. У таблиці 2.15 наведено порівняльну характеристику трансформації і паралельного обліку, що відображає нашу думку про їх співвідношенні.

Метод трансляції проводок (записів) займає проміжне положення між методом паралельного обліку і методом трансформації по трудомісткості і якості складання звітності відповідно до МСФЗ. При використанні цього методу автоматична трансляція даних виконується на основі таблиці відповідності рахунків українського бухгалтерського обліку та рахунків міжнародного обліку, яка називається «маппінг». Операції, відображення яких в системі рахунків НП(С)БО, П(С)БО та МСФЗ відрізняються, розраховуються паралельно за допомогою відповідних алгоритмів. При цьому способі реалізується можливість бачити всі проводки в обліку (рис. 2.17).

Дана процедура може застосовуватися для регулярного формування звітності після виконання регламентних процедур за національними правилами обліку. Перерахунок суми операції за відповідними валютними курсами також здійснюється в процесі трансляції, що викликає відхилення при конвертованості валют.

Особливість даного методу полягає в тому, що за міжнародними стандартами фінансової звітності існують операції, які не мають аналогів в українському обліку. Отже, знадобиться введення додаткових записів, що усувають ці відмінності. Залежно від особливостей автоматизованої системи таке введення може бути виконано з використанням різних механізмів: спеціалізованих документів, бухгалтерських довідок, типових операцій, операцій, введених користувачем або їх поєднанням.

Автоматизоване ведення обліку досягається шляхом часткової трансляції даних, яка передбачає, що на плані рахунків МСФЗ проводки формуються трьома способами (табл. 2.16).

1. Конвертація (трансляція) бухгалтерських проводок за правилами маппінга. Маппінг – правила відповідності між даними НП(С)БО і МСФЗ, які задаються в підсистемі МСФЗ. Конвертація (трансляція даних) – це автоматичне перенесення даних з регістрів бухгалтерського обліку за НП(С)БО на план рахунків МСФЗ відповідно до правил маппінга.

Таблиця 2.15

Порівняльна характеристика трансформації и паралельного обліку

Ознаки	Трансформація	Паралельний облік
Загальні риси	Мета - отримання показників фінансової звітності, що відповідають заданим стандартам	Мета - отримання показників фінансової звітності, що відповідають заданим стандартам
1	2	2
Відмінності	Спосіб досягнення мети - коригування показників звітності, сформованої згідно з вихідними стандартами, в разі відхилення їх правил від регламентації підсумкових стандартів Надає фінансові звіти, складені відповідно до IAS, на певну дату, коли існує чітка потреба в її складанні Здійснюється незалежними зовнішніми фахівцями за участю персоналу компанії і не вимагає змін в організаційній структурі компанії	Спосіб досягнення мети - повноцінний поточний бухгалтерський облік кожної господарської операції відповідно до правил як вихідних, так і підсумкових стандартів Надає поточну фінансову інформацію відповідно до МСФЗ на постійній основі Здійснюється тільки співробітниками компанії з залученням зовнішніх фахівців, вимагає реорганізації багатьох підрозділів в компанії
Переваги	Відносно невеликі витрати часу і фінансових ресурсів, необхідних для отримання необхідної фінансової звітності Здійснюється з використанням даних, отриманих у системі бухгалтерського обліку за національними стандартами і не потребує додаткових постійних витрат, пов'язаних із веденням подвійної бухгалтерії за П(С)БО та	Вимагає тривалого періоду часу, так як зачіпає багато областей фінансово-господарської діяльності компанії. Потенційно більш низький рівень ризику неточної інформації, що відображається у фінансовій звітності, оскільки за кожною звітної сумою стоять окремі господарські операції, відображені за МСФЗ.

Закінчення табл. 2.15.

1	2	3
Недоліки	<p>Відносно висока ймовірність отримання неточних показників звітності через можливі похибок здійснюваних перетворень</p> <p>Високий інформаційний ризик який значною мірою залежить від професійного судження облікового персоналу</p> <p>Неможливість прогнозування даних звітності за МСФЗ на кінець року</p> <p>Неможливість або трудомісткість деталізації врахованих господарських операцій до рівня первинного документа;</p> <p>Неможливість використання звітності для оперативних управлінських рішень.</p>	<p>Відносно високі витрати часу і фінансових ресурсів, необхідних для отримання фінансової звітності, що відповідає необхідним стандартам (витрати на кваліфікований персонал, необхідність використання спеціального програмного забезпечення, реорганізація підрозділів та ін.).</p> <p>Вимагає складання паралельного плану рахунків у форматі, відповідному МСФЗ, перенесення залишків з національного Плану рахунків на рахунки нового плану з одночасними коригуваннями та подальшим щоденним паралельним веденням обліку.</p>

2. Незалежне ведення обліку по МСФЗ за окремими напрямками, які не підлягають конвертації з НП(С) БО, оскільки НП(С)БО і МСФЗ передбачають різні підходи до обліку певних статей звітності за допомогою спеціально розробленого функціоналу (документів, обробок) з можливістю аналізу рухів по рахунках НП(С)БО за період. Наприклад: НП(С)БО передбачає наявність малоцінних необоротних матеріальних активів, що підлягають амортизації за одним із методів: 100% або 50/50, а МСФЗ не містить навіть такого поняття. В такому випадку облік основних засобів, нарахування амортизації, відображення суми витрат за МСФЗ і НП(С) БО будуть здійснюватися окремо і проводки не можуть транслюватися. Такий облік вимагає наявності фахівців з МСФЗ в штаті підприємства.

3. Операції, що не конвертуються з НП(С)БО і для яких недоцільно реалізовувати спеціальний функціонал. Такі операції можуть бути перенесені вручну окремо, наприклад, бухгалтерські довідки.



Рис. 2.17. Модель підготовки МСФЗ - звітності на основі методу трансляції проводок

Таким чином, при застосуванні будь-якого із запропонованих методів підготовки звітності відповідно до МСФЗ слід пам'ятати наступне:

- точність інформації в більшій мірі залежить від знань і умінь фахівців, які здійснюють процес трансформації фінансової звітності, робота яких впливає на якість коригувань при підготовці фінансових звітів;

- результат успішного здійснення процесу конверсії (паралельного обліку), або трансформації, або трансляції фінансової звітності неможливий без повного взаєморозуміння і співпраці фахівців компанії із зовнішніми фахівцями, що залучаються керівництвом компанії для здійснення підготовки звітності відповідно до МСФЗ;

- у зв'язку з тим, що методи здійснення процесу трансформації можуть значно варіюватися в різних компаніях в залежності від їх галузі, рекомендується залучення в процес трансформації внутрішніх фахівців, що працюють в компанії, які знають специфіку її діяльності.

Таблиця 2.16

Способи формування бухгалтерських проводок при використанні
методу трансляції

	Способи формування бухгалтерських проводок	Пояснення
1	2	3
	Конвертація (трансляція) бухгалтерських проводок за правилами мапінга.	Мапінг - правила відповідності між даними НП(С)БО і МСФЗ, які задаються в підсистемі МСФЗ. Конвертація (трансляція даних) - це автоматичне перенесення даних з реєстрів бухгалтерського обліку за НП(С)БО на план рахунків МСФЗ відповідно до правил мапінга.
	Незалежне ведення обліку по МСФЗ за окремими напрямками, які не підлягають конвертації з НП(С)БО	Оскільки НП (С) БО і МСФЗ передбачають різні підходи до обліку певних статей звітності за допомогою спеціально розробленого функціоналу (документів, обробок) з можливістю аналізу рухів по рахунках НП (С) БО за період. Наприклад: НП (С) БО передбачає наявність малоцінних необоротних матеріальних активів, що підлягають амортизації за одним із методів: 100% або 50/50, а МСФЗ не містить навіть такого поняття. В такому випадку облік основних засобів, нарахування амортизації, відображення суми витрат за МСФЗ і НП (С) БО будуть здійснюватися окремо і проводки не можуть транслюватися. Такий облік вимагає наявності фахівців з МСФЗ в штаті підприємства.
	Операції, що не конвертуються з НП(С)БО	Такі операції можуть бути перенесені вручну окремо, наприклад, бухгалтерські довідки.

Кожен з розглянутих способів підготовки першої звітності має свої переваги і свої недоліки. Серед критеріїв, за якими можна порівняти розглянуті способи підготовки першої звітності, можна виділити наступні: витрати на підготовку, час впровадження, час підготовки звітності, точність звітної інформації, трудомісткість підготовки звітності, ступінь автоматизації. У додатку Н автором визначені основні переваги та недоліки, кожного із способів підготовки першої звітності за МСФЗ.

На підставі таблиці, наведеної в додатку Н, а також практики підготовки звітності по МСФЗ, можемо зробити висновок про те, що найбільш оптимальним з фінансової точки зору є комбінація трьох розглянутих вище способів підготовки першої звітності за МСФЗ: трансляції,

трансформації та паралельного обліку. Трансляція може використовуватися для тих ділянок обліку, за якими існують незначні розбіжності в правилах обліку за НП(С)БО і МСФЗ. Коригування, що розраховуються при трансформації, можуть доповнювати записи по рахунках МСФЗ, складені автоматичною трансляцією. Для найбільш трудомістких ділянок обліку, за якими відмінності між правилами обліку за МСФЗ і НП(С)БО великі, а також істотні витрати на обробку великих масивів інформації вручну, можна застосовувати паралельний облік.

Узагальнюючи результати дослідження, можна зробити висновок, що завдяки внесенню змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» в Україні створено законодавчі підстави для більш широкого запровадження МСФЗ. А також зазначимо, що відповідні законодавчі зміни є вагомим, але лише першим кроком на шляху подальшого реформування облікової системи в Україні в напрямі її наближення до європейських вимог. Подальші кроки мають полягати в тому, що необхідно сформулювати запит на якісну фінансову інформацію з позицій потенційного і реального власника, а це можна зробити лише шляхом підняття статусу фінансової звітності і визначення пріоритетності під час ведення обліку на цілі достовірності облікової інформації і складання якісної фінансової звітності, на підставі якої шляхом коригувань може бути складено податкову звітність.

2.4. Інноваційні підходи до формування звітності за МСФЗ в умовах комп'ютеризації

Одним із найважливіших процесів сучасності є інтеграція світової економіки. Цей факт робить автоматизацію бухгалтерського обліку вимогою часу і запорукою успішного переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності. Без цього неможливий вихід на міжнародний ринок і залучення

іноземних інвестицій. У разі, якщо підприємство виходить на зовнішній ринок, необхідне досягнення відповідності організації бізнесу міжнародним стандартам. Цю проблему легко вирішують автоматизовані системи, які дають змогу за одноразового внесення первинних даних розрахувати в короткі терміни безліч показників і подати їх у різних формах звітності. Таким чином, перспективи впровадження автоматизованих інформаційних систем бухгалтерського обліку невід'ємно пов'язані з переходом на міжнародні стандарти. Упровадження цих стандартів є на тепер економічною необхідністю [27, с. 901].

Незважаючи на достатньо багатий ринок інформаційних технологій в Україні на сьогоднішній день рівень комп'ютеризації бухгалтерського обліку порівняно з іншими країнами досить низький, що обумовлює майже повну відсутність теоретичних та практичних розробок з контролю та аудиту в середовищі електронної обробки даних. Тому головне завдання наукового дослідження в даній галузі полягає у визначенні пріоритетних напрямів комп'ютеризації аудиторської діяльності та контрольних процесів на підприємствах, найважливішими з яких є: розробка ефективних методик внутрішнього, зовнішнього контролю та аудиту в середовищі електронної обробки даних, враховуючи особливості вітчизняної нормативної бази, діючої практики бухгалтерського обліку та особливостей переходу до МСФЗ вітчизняних підприємств [109, с. 286].

В даний час на ринку є продукти, які дозволяють побудувати і автоматизувати систему фінансового менеджменту, включаючи фінансову звітність за МСФЗ. Результатом впровадження цих систем стають чітка і прозора фінансова структура і вдосконалення всієї системи управління фінансами в цілому.

Сьогодні на ринку інформаційних продуктів є досить велика кількість вітчизняних та іноземних автоматизованих бухгалтерських систем. Впровадження бухгалтерських програм відображає процес налаштування

програмного забезпечення під виділені умови їх використання, а також включає навчання користувачів роботі з цим продуктом [27, с.901].

Розглянемо можливості автоматизованого формування фінансової звітності відповідно до МСФЗ. Основні функціональні вимоги, що пред'являються до програмного забезпечення в умовах автоматизації обліку при складанні звітності відповідно до міжнародних стандартів представлені в табл. 2.17 [121, с.24].

Інтегрована система управління підприємством «Галактика» – складна багатофункціональна система управління підприємствами/холдингами, що позиціонується розробниками як система, що відноситься до класу ERP. Поряд з реалізацією широкого спектру управлінських функцій система дозволяє вести бухгалтерський облік і формувати фінансову звітність, що відповідає вимогам ПСБО, а також МСФЗ і Загальноприйнятим обліковими принципами (US GAAP). Програма підтримує всі три методи трансформації фінансової звітності з національних стандартів в інші облікові стандарти: паралельний облік, трансляція проводок, трансформація звітності [33, с.37].

Таблиця 2.17

Функціональні вимоги до системи автоматизації обліку при складанні звітності відповідно до МСФЗ [121].

Показник	Характеристика
1	2
Мультивалютність	Здатність відображати кожен операцію в валюті, в якій вона здійснена: національній (первинній) валюті та операційній (вторинній) валюті, в якій компанія складає звітність відповідно до МСФЗ. Виконання автоматичного перерахунку суми операції в національну і операційну валюту відповідно до встановлених курсів перерахунку.
Облік активів	Немонетарний - за історичним курсом (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні вкладення, запаси, аванси (за певних умов), довгострокові фінансові вкладення, витрати майбутніх періодів, акціонерний капітал). Монетарний - за поточним курсом на дату проводки
Переоцінка поточних активів і пасивів	В операційній валюті за курсом на дату формування звітності (постачальники, грошові кошти і т. д.). Можливість вибору режиму переоцінки (по кожній відкритій операції, по бухгалтерських субрахунках і фінансовим аналітикам, по контрагентам). Можливість автоматичного реверсування проводок по переоцінці в наступному періоді

Продовження табл. 2.17

1	2
Наявність генератора фінансової звітності	Прискорення процесу формування звітності відповідно до МСФЗ на підставі даних Головної книги і аналітичної інформації модулів системи
Трансляція даних	Можливість передачі інформації Головної книги з бази даних однієї компанії в базу даних іншої. Організація обліку відповідно до МСФЗ як в окремій базі даних, так і при консолідації облікових даних компаній (філій)
Механізм автоматичного розподілу сум по рахунках та аналітикам Головної книги	Механізм автоматичного розподілу сум по субрахунках і аналітикам Головної книги. Розподіл числових даних по субрахунках і аналітика Головної книги
Можливість автоматичного формування періодичних операцій	Формування регламентних операцій
Мультимовний інтерфейс	Можливість формування звітності на іноземних мовах

Програмний продукт ERP Моноліт SQL представляє собою інтегровану систему управління підприємством, яка дозволяє вести бухгалтерський облік відповідно до національних і міжнародних стандартів. Для цього в програмі реалізований принцип трансформації звітності. Для автоматичного формування фінансової звітності у двох паралельних стандартах (наприклад, ПСБО та МСФЗ) в ERP Моноліт SQL використовується один загальний деталізований план рахунків для запису всіх господарських операцій [33].

Компанія ІНТАЛЄВ, яка має величезний проектний досвід в автоматизації обліку розробила свою методику для впровадження обліку для цілей МСФЗ. Програмний продукт ІНТАЛЄВ є «конструктором», що дозволяє гнучко налаштувати систему під завдання клієнта і надалі, після проекту, самостійно розвивати і підтримувати систему. Архітектура проекту передбачає створення окремого плану рахунків МСФЗ, куди за правилами маппінг транслуються бухгалтерські дані. Обов'язкове використання принципу «подвійного запису», закладеного в системі, дає можливість

формування балансу в будь-який момент і виключення «втрати» даних. За допомогою документів і обробок проводиться трансформація за МСФЗ. На підставі даних плану рахунків формується повний пакет звітності за МСФЗ, в якому кожна цифра розшифровується до первинного документа і всіх можливих аналітик. Пакет звітності по МСФЗ містить: Звіт про прибутки і збитки (P & L), Баланс, Cashflow непрямым методом, Звіт про капітал.

Аналізуючи досвід окремих компаній, що подають звітність відповідно до МСФЗ, простежується закономірність використання MS Excel. Дані отримують методом трансформації і потім консолідують звітність по групі. Також в MS Excel можна виконувати розрахунки, будувати графіки та діаграми, складати фінансові документи.

У книзі MS EXCEL, яка призначена для трансформації звітності, можуть формуватися такі листи.

1. Трансформація – основний аркуш, який містить інформацію про баланс і звіт про фінансові результати, підготовлену в 1С по П(С)БУ, а також підсумкові коригування, необхідні для трансформації в звітність за МСФЗ. Підсумком розрахунків на цій сторінці є баланс і звіт про фінансові результати, складені відповідно до МСФЗ.

2. Коригування – лист, на якому здійснюються коригувальні розрахунки за показниками балансу і звіту про фінансові результати. Результати цих розрахунків потім переносяться на лист трансформації.

3. Звіт про фінансові результати – лист, що містить трансформований в МСФЗ звіт про фінансові результати.

4. Баланс-актив – лист, що містить трансформовані в МСФЗ активи балансу.

5. Баланс-пасив – лист, що містить трансформовані в МСФЗ пасиви балансу.

6. Звіт про власний капітал – лист, що містить трансформований в МСФЗ звіт про зміни капіталу.

7. Додатки – лист, що містить додаткову інформацію і розрахунки для трансформації показників прибутків і збитків, основних засобів, інших елементів звітності з урахуванням вимог МСФЗ [130, с.14-15].

Поряд з перевагами, визначаються і недоліки при використанні таблиць, такі як: тимчасові затримки і труднощі в обробці дуже великих масивів; можливість пропуску помилок в розрахунках; надійність виданого результату; залежність від професійної підготовки бухгалтера в області міжнародних стандартів. Тому для підготовки остаточної консолідованої звітності доцільно використовувати відомі облікові системи типу SAP із завантаженням готових розрахункових даних з трансформації MS Excel [154, с. 2].

Таким чином, аналіз ринку програмного софту показує, що в даний час є досить обмежене число програмних продуктів, призначених для ведення обліку за МСФЗ [121, с.27]. Для вибору оптимального варіанта з декількох програмних продуктів компанії можуть користуватися рейтинговими оцінками експертів, виділяючи достоїнства і недоліки продуктів, і в кінцевому підсумку приймає рішення на користь конкретного продукту. При складанні рейтингової оцінки виділяють основні характеристики системи такі, як швидкодія, можливість підтримки обліку за широкої аналітиці, ціна, репутація підрядника, терміни розробки та ін. [154, с.5].

Сьогодні вже важко знайти компанії, які взагалі не використовують ніякого облікового програмного забезпечення. І можна сказати, що більшість компаній у якості облікового програмного забезпечення використовують 1С:Підприємство тієї чи іншої версії. І регулярний облік, хоч якийсь, у компанії обов'язково ведеться (принаймні регламентований, а, можливо, ще й управлінський). В такому випадку облік за міжнародними стандартами найдоцільніше реалізувати в існуючій обліковій системі 1С:Підприємство.

«1С:Підприємство» – це система програм, призначена для автоматизації різних ділянок бізнесу. «1С:Підприємство» програми розділені на дві великі категорії: типові і галузеві рішення. На відміну від галузевих рішень, які

розроблені під певні сфери діяльності підприємств, типові рішення можна використовувати на всіх підприємств, не залежно від конкретної сфери діяльності. Це, наприклад, програми для автоматизації облікової діяльності, документообігу, виробництва, торгівлі і т.д.

Платформа 8.0 має значні переваги над платформою 7.7. [133]. На прикладі конфігурації «Управління виробничим підприємством» (УВП) виникла можливість перемикання інтерфейсів. Їх в УВП - п'ятнадцять. Це означає, що охоплено майже всі ділянки роботи виробничого підприємства середнього розміру. Використання програмного продукту «1С:Бухгалтерія 8 для України» призначено для автоматизації бухгалтерського й податкового обліку, включаючи підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності і забезпечує рішення всіх завдань, що виникають перед бухгалтерською службою підприємства.

З типових облікових конфігурацій 1С:Підприємство тільки «Управління виробничим підприємством» містить повноцінний модуль МСФЗ, в якому реалізований облік запасів підприємства, основних засобів та інших операцій. Тільки треба враховувати, що УВП найскладніша з існуючих у даний момент на ринку систем і порівняно дороговартісна в обслуговуванні. Підсистема надає фінансовим службам підприємства готову методологічну основу для ведення обліку відповідно до МСФЗ і може бути адаптована до особливостей застосування стандартів для конкретного економічного суб'єкта. Методика передбачає автоматизацію формування фінансової звітності методом трансформації з використанням додатково розробленого модуля до програми «1С: Бухгалтерія 8». В результаті показники звітності відповідно до МСФЗ будуть формуватися на підставі даних звітності згідно П(С)БО, скоригованих на величину відмінностей в обліку і звітності.

Як показали дослідження основних можливостей конфігурації програми «1С: УПП 8», щоб скласти звітність за МСФЗ, необхідно:

1) розробити облікову політику для бухгалтерського обліку за П(С)БУ і МСФЗ;

2) сформувати дані для модуля МСФЗ.

Важливою особливістю даного програмного продукту є те, що він з методичної точки зору являє собою закінчене типове рішення, що дозволяє вести облік за МСФЗ [130, с.16].

У додатку Н представлені основні налаштування та етапи облікового циклу в модулі «МСФЗ» ERP-системи «1С: Підприємство 8. Управління виробничим підприємством» при складанні звітності за міжнародними стандартами на великих підприємствах.

Дана підсистема обліку відповідно до МСФЗ забезпечує:

– ведення фінансового обліку та підготовку індивідуальної і консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами;

– трансляцію здебільшого облікових записів (проводок) з підсистеми бухгалтерського обліку;

– паралельне ведення обліку за українськими і міжнародним стандартам на ділянках, де відмінності між українськими вимогами і МСФЗ істотні (наприклад, облік основних засобів, нематеріальних активів);

– проведення регламентних документів (облік резервів, знецінення активів і ін.), А також внесення коригувальних записів вручну [121, с.24].

Формування звітності відповідно до МСФЗ виконується на підставі окремої оборотно-сальдової відомості, дані в яку переносяться на звітну дату з оборотно-сальдової відомості по П(С)БО шляхом перенесення проводок за допомогою генератора звітів. Таким чином, для складання основних форм фінансової звітності (балансу і звіту про прибутки і збитки) за міжнародними стандартами використовуються дані оборотно-сальдової відомості, сформованої відповідно до МСФЗ. Після формування бухгалтерського балансу і звіту про прибутки і збитки відповідно до МСФЗ складаються звіт про рух грошових коштів і звіт про зміни в капіталі. Для підготовки цих звітів спочатку виконується перегрупування статей бухгалтерського балансу і звіту

про прибутки і збитки, а потім технічні коректування над трансформованими даними [51, с.54]. Примітки до форм звітності автоматично не формуються, так як носять описовий (аналітичний) характер, тому їх слід створювати в табличному редакторі.

Отже, застосування даної методики дозволить середнім підприємствам формувати фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів з використанням додаткового модуля до програми «1С: Бухгалтерія 8» або виконати функціональну настройку застосовуваної автоматизованої системи. Переваги застосування даної методики представлені на рис. 2.18.

У простих випадках, коли облік за МСФЗ наближений до одного з видів обліку, які ведуться у компанії (наприклад до регламентованого), можливе досить нескладне доопрацювання «Управління торговим підприємством» або «Бухгалтерія для України», яке також дозволить вести облік і формувати звітність відповідно до міжнародних стандартів, сильно при цьому не ускладнюючи облікову систему. Для цього необхідно розробити модуль-додаток, який надає можливість для ведення обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і може бути адаптований до особливостей застосування стандартів на конкретному підприємстві.

Знаходження оптимального компромісу між обсягом робіт, продуктивністю програми і зручністю роботи користувача - одна з першочергових завдань, що вирішуються на етапі розробки програми. Розробка проекту по автоматизації зводиться до наступних завдань :

1. Вибір оптимального програмного продукту для розв'язання задачі підготовки звітності за МСФЗ з урахуванням особливостей замовника;

2. Вибір способу підготовки звітності за МСФЗ (повна / часткова автоматизація¹, автоматизація повністю паралельного обліку, автоматизація шляхом конвертації з П(С)БО і т. д.);

3. Виявлення переліку завдань, що підлягають автоматизації;

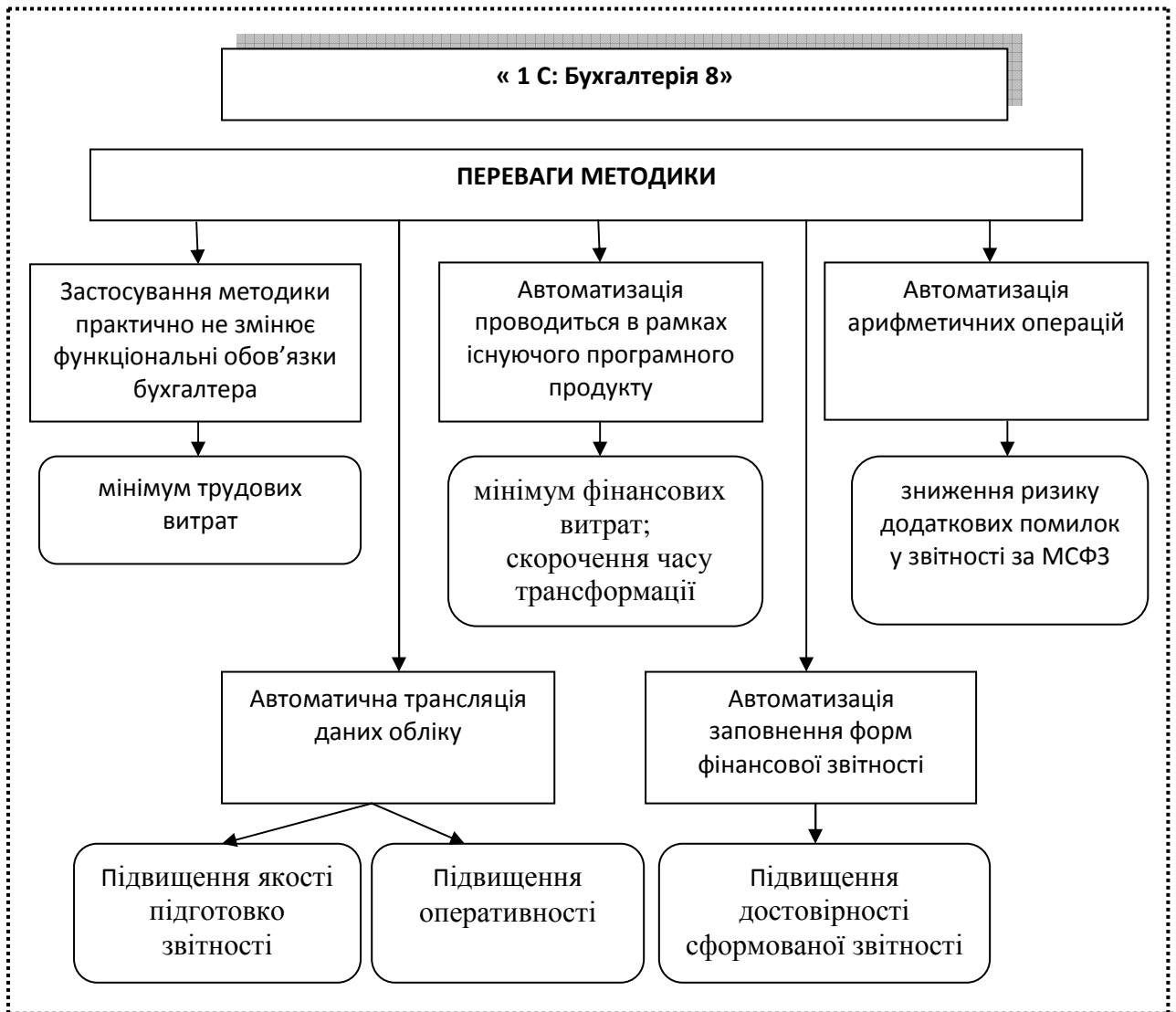


Рис. 2.18. Переваги використання поданої методики

4. Розробка / адаптація методичних документів для роботи в системі: план рахунків по МСФЗ; карта відповідності (меппінг) даних по П(С)БО і МСФЗ; нормативно-довідкова інформація і методика її застосування; альбом звітних форм за МСФЗ і методика їх заповнення; алгоритми розрахунків і формування даних в системі (в тому числі регламентні операції); методика завантаження початкових залишків в систему; регламент ведення обліку по МСФЗ в компанії та ін.;

5. Розробка проектної документації;
6. Тестування розробленого функціоналу;
7. Навчання кінцевих користувачів;
8. Консультаційний супровід на етапі експлуатації;

9. Проходження зовнішнього аудиту інформаційної системи (якщо це необхідно) [70].

Під методологічною базою проекту по автоматизації ми розуміємо набір документів, що регламентують порядок ведення обліку та формування звітності за МСФЗ в компанії, необхідний для проектування і розробки автоматизованої системи.

На перших етапах проекту по автоматизації необхідно розробити і передати програмістам наступні документи:

1. План рахунків МСФЗ. Для цілей автоматизації План рахунків буде потрібно деталізувати і адаптувати з урахуванням вимог програмного продукту, на якому передбачається виконувати автоматизацію, а саме: виділити рахунки верхнього рівня і субрахунку; організувати кодування рахунків; для кожного рахунку вказати його тип (активний, пасивний, активно-пасивний);

– описати аналітику (субконто) по кожному рахунку (наприклад, для рахунку «Розрахунки з постачальниками» доцільно вести облік в розрізі контрагентів та договорів контрагентів; відповідно, субконто першого рівня - «Контрагенти», субконто другого рівня - «Договори контрагентів»).

– виділити рахунки, за якими буде вестися не тільки сумовий, але і кількісний облік;

– виділити валютні рахунки, за якими вестиметься облік не тільки в функціональній валюті, але і в іноземних валютах.

2. Перелік типових господарських операцій та методика їх відображення на Плані рахунків МСФЗ (Карта функціонального покриття).

Кожна операція певним чином реєструється в системі, наприклад відбивається на рахунках бухгалтерського обліку: визначаються проводка, сума проводки, документ-реєстратор цієї проводки, виконується запис.

Щоб сформувати перелік типових господарських операцій за МСФЗ, необхідно: проаналізувати і описати операції за П(С)БО в інформаційній системі за попередні періоди (рік-два); описати операції, специфічні для

МСФЗ, які не відображаються у П(С)БО (нарахування ряду оціночних резервів, знецінення активів і ін.).

Наступний крок – визначити, як описані операції будуть відображатися за МСФЗ. Можливі варіанти: шляхом конвертації даних П(С)БО за правилами меппінга; окремими документами за МСФЗ; бухгалтерською довідкою (операцією) за МСФЗ. Універсальний документ, в типовому варіанті формує проводки на Плані рахунків МСФЗ, які не робить записи по регістрах (не змінює відомості про об'єкт).

В результаті на даному етапі з'являється розуміння, для яких проводок необхідно описувати меппінг, які слід виключати з конвертації; народжується перелік завдань для автоматизації в частині документів, що вимагають доопрацювання / розробки.

3. Карта відповідності (меппінг) даних за П(С)БО і МСФЗ.

В системі Карта відповідності буде використовуватися для конвертації проводок по П(С)БО на План рахунків МСФЗ і для пошуку відповідників рахунків при виконанні регламентних процедур (наприклад, нарахування амортизації, закриття місяця і ін.). Карта відповідності розробляється на основі аналізу типових господарських операцій замовника.

Поряд із формуванням типових господарських операцій є потреба у використанні Журналу попереднього перегляду сформованих бухгалтерських проводок. Головне призначення Журналу – виконання Узгодження аналітичного обліку та перевірка введеної інформації, а також її коректування при необхідності. Поряд із модулем настроювання та узгодження планів рахунків є потреба використання Журналу попереднього перегляду сформованих проведень. Журнал проведень для бухгалтерського обліку забезпечує виконання ряду вимог з відображення операцій, які не визначені обліковим законодавством: формування проведень за методом «червоне сторно»; оформлення передоплати постачальникам і платежі за рахунками-фактурами без створення проведень по нарахуваннях; створення проведень

для роздільного обліку ПДВ; внутрішні платежі; розрахунки по векселях; нарахування амортизації та ін.

Окремим списком оформлюються проведення П(С)БО, які не підлягають конвертації в МСФЗ (виключаються з конвертації). Наприклад, проводки по нарахуванню амортизації. Для того щоб проводку П(С)БО (яка міститься в списку виключених) було конвертовано в проводку МСФЗ, за Карточкою відповідності повинно бути знайдено відповідність і для дебету і для кредиту рахунків, визначено правило розрахунку суми, знайдені значення субконто для заповнення.

4. Нормативно-довідкова інформація (НДІ), яка використовується для цілей МСФЗ і методика її застосування. Під НДІ розуміються константи, довідники і реєстри, які будуть потрібні для ведення обліку за МСФЗ.

5. Правила обліку специфічних операцій. Йдеться в основному про операції, що вимагають застосування бухгалтерських оцінок, наприклад: нарахування амортизації для цілей МСФЗ (які способи, ставки амортизації, ліквідаційну вартість використовувати; коли саме починати і припиняти нарахування; амортизувати кожний об'єкт чи групу); знецінення активів (яку ставку дисконтування використовувати, як визначати справедливую вартість об'єктів, на які активи і в якій пропорції розподіляти збиток); розрахунок резервів (за якими формулами розраховувати оціночні резерви кожного виду) і ін.

6. Альбом форм звітності по МСФЗ і методика формування показників.

Результатом автоматизації облікового процесу може бути:

1) типова Оборотно-сальдова відомість, побудована за Планом рахунків МСФЗ, з супутніми розшифровками (ОСВ за рахунком, аналіз рахунку, картка рахунку, аналіз субконто і ін.);

2) пакет звітності за МСФЗ (Звіт про фінансовий стан, Звіт про сукупний дохід, Звіт про зміни капіталу і розшифровки до них).

Крім того, по окремих ділянках обліку, як правило, потрібна розробка спеціальних звітів. Наприклад, «Відомість нарахування амортизації МСФЗ»,

«Звіт про результати конвертації проводок», «Довідка-розрахунок щодо формування резервів» і ін. [70]. Перераховані документи є основою для розробки проектної документації, в тому числі головного для програмістів документа – «Технічного завдання на розробку системи МСФЗ» (рис. 2.19). Як правило, пункти технічного завдання для підприємств різного рівня, тобто малих, середніх і великих, однакові, але також слід враховувати й обсяг інформації [27, с.902].

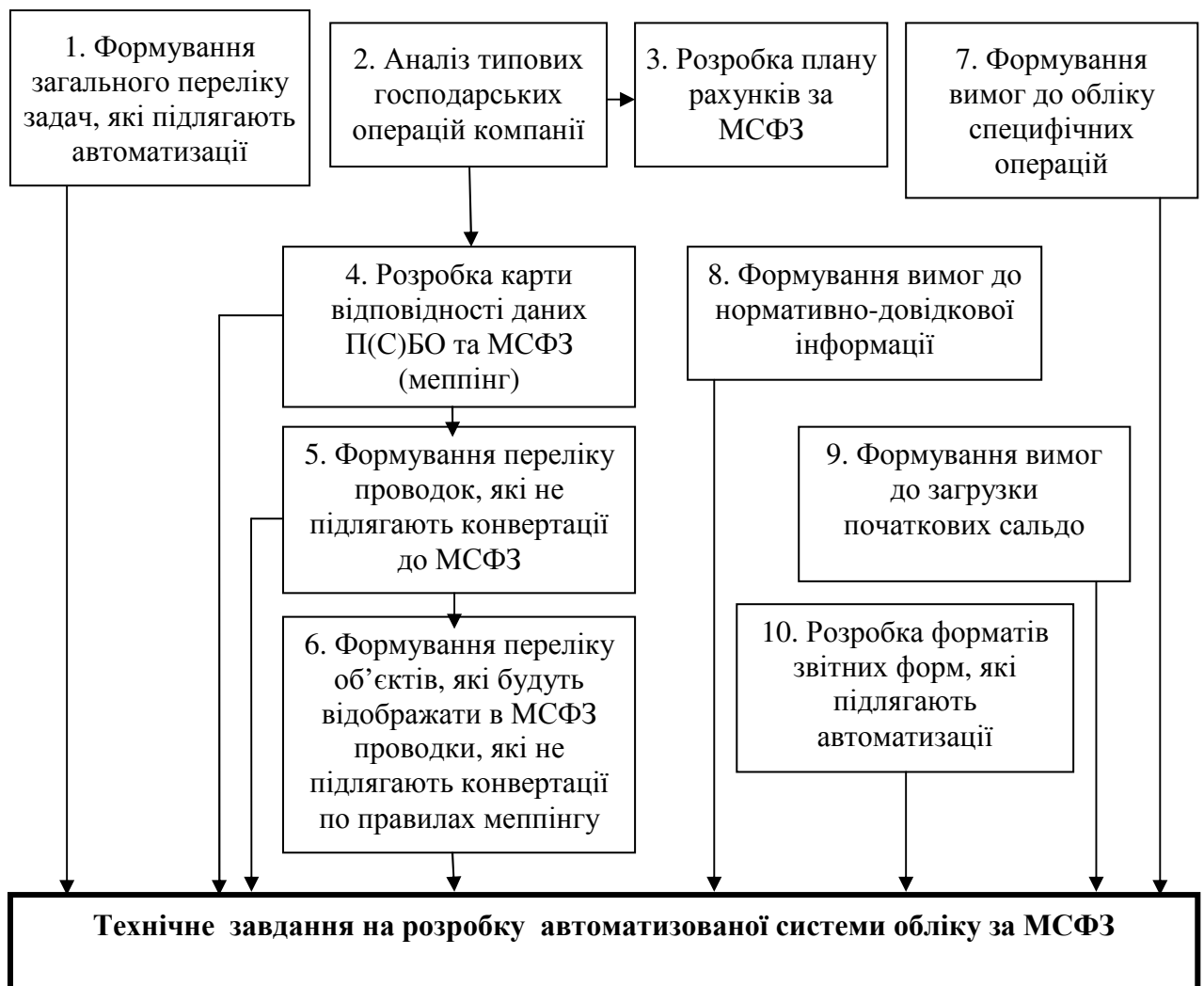


Рис. 2.19. Технічне завдання на розробку автоматизованої системи обліку за МСФЗ

Як і будь-який інший великий проект, проект по автоматизації облікових процесів пов'язаний з певними ризиками, що виникають безпосередньо в ході проекту [79, с.31]. Автоматизація обліку за МСФЗ пов'язана із ризиками, насамперед це – людські ресурси. Велике

навантаження припадає на бухгалтерію і успіх проекту залежить від здатності співробітників оперативно перебудувати свою роботу з урахуванням нових вимог. Окрім додаткової роботи покладеної на співробітників бухгалтерії, вони також можуть не володіти достатньою кількістю знань для участі в процесі автоматизації за МСФЗ [165]. Всі основні ризики з описом їх впливу, а також основні необхідні заходи і рекомендації компаніям для їх мінімізації наведені в додатку П.

На підставі вищевикладеного можна зробити наступні висновки. Перш за все необхідно розуміння всією компанією - від керівника до виконавців - важливості здійснення такого проекту, як автоматизація процесу підготовки звітності за МСФЗ. Необхідна залученість і участь кожного співробітника компанії в даному процесі. У зв'язку з цим повинна бути суттєва залученість вищого керівництва, яке буде координувати і контролювати процес автоматизації на кожному етапі.

Одним з ключових факторів успіху є своєчасна підтримка проекту, в першу чергу - ефективно проектно управління.

На кожному етапі необхідна мотивація ключових користувачів по всьому бізнес-напрямах [79, с.32]. Як було зазначено в попередньому параграфі дисертаційного дослідження на сьогоднішній день існує три поширених підходу до організації процесу впровадження МСФЗ на підприємстві: трансформація; паралельний облік; трансляція проводок українського обліку в МСФЗ.

Отже, нами подано класифікацію моделей автоматизованих систем бухгалтерського обліку, яка дозволить вибрати з них модель, яка в найбільшій мірі відповідає обліковому процесу на підприємстві. Розглянувши можливості систем ERP-класу, ми визначили функціональні вимоги, необхідні для складання бухгалтерської (фінансової) звітності за міжнародними стандартами. На нашу думку, вибір моделі автоматизованої інформаційної системи, що має необхідні функціональні налаштування, сприятиме бухгалтерському моделюванню для організації ефективного облікового

процесу на конкретному підприємстві відповідно до його масштабів і особливостей фінансово-господарської діяльності.

Розглянувши у розділі 2.3. дисертаційного дослідження методи складання бухгалтерської (фінансової) звітності за міжнародними стандартами, визначивши переваги і недоліки кожного методу, а також можливість їх автоматизації ми сформувавши відповідні їм концептуальні моделі автоматизованої обробки облікової інформації (Додаток Р, рис. Р1, С2), а також запропонували комбінований метод, який реалізується в умовах автоматизованої обробки облікової інформації (рис. 2.20). На нашу думку, використання даного методу не потребує великих фінансових, трудових і тимчасових витрат і є оптимальним варіантом складання бухгалтерської (фінансової) звітності на підприємствах, що не використовують дорогі ERP-системи.

На підставі вищесказаного відзначимо, що концептуальна модель, показуючи найбільш загальний опис предметної області, базується на ретельно проробленій технології автоматизованого ведення бухгалтерського обліку і може бути адаптована під специфіку облікового процесу будь-якого підприємства, що дає можливість формувати звітність як за українськими, так і за міжнародними стандартами. Таким чином, не змінюючи базової інформаційної системи бухгалтерського обліку, можна автоматизувати процес підготовки звітності. Вважаємо, що особлива значимість сформованих концептуальних моделей полягає в їх практичній спрямованості, що може служити основою для вибору ефективного методу складання звітності за міжнародними стандартами. Дані моделі можуть бути основою для подальшого моделювання облікового процесу при створенні додаткових модулів з метою складання звітності за міжнародними стандартами.

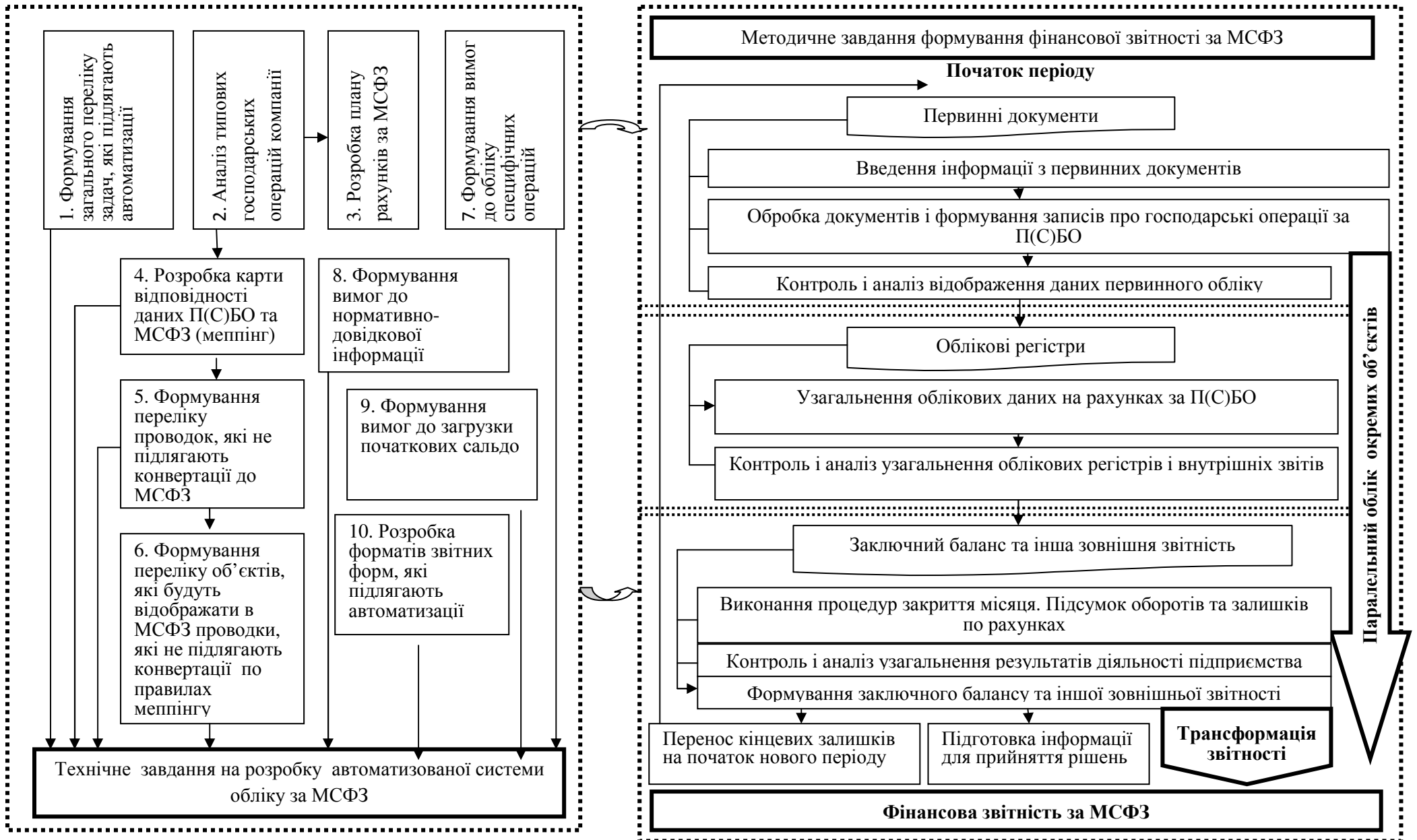


Рис.2.20. Концептуальна модель автоматизованого формування фінансової звітності комбінованим методом
Сформовано автором

Висновки до розділу 2

Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності є результатом впровадження МСФЗ у облікові системи різних країн світу. В кінцевому підсумку цей процес має на меті задовольнити потреби інвесторів та інших користувачів у високоякісній фінансовій звітності.

1. За результатами дослідження та узагальнення наукової термінології визначено, що під «конвергенцією» доцільно розуміти процес зближення систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом вибору (руху назустріч один до одного) МСФЗ спільно з національними регулюючими органами рішень облікових завдань, які забезпечать підготовку та подання зрозумілої, порівнянної і надійної інформації у фінансовій звітності.

2. Обґрунтовано, що процес конвергенції МСФЗ та US GAAP для Лівії є особливо актуальним питанням тому, що всі лістингові компанії зобов'язані складати та подавати свою звітність згідно з МСФЗ, що в теперішній час не спостерігається. Визначено ключові фактори, що впливають на даний процес та проаналізовано потенційний вплив відмінностей МСФЗ та US GAAP на облік діяльності лівійських компаній.

3. Запропоновано план конвергенції лівійських стандартів з МСФЗ, який складається з чотирьох етапів. Особливу увагу приділено технічним питанням бухгалтерського обліку, а саме: визначено ключові відмінності в підходах до обліку діяльності компаній між МСФЗ та US GAAP та проведено перехресне порівняння між МСФЗ і US GAAP. Оцінено потенційний вплив виявлених розбіжностей на процес обробки даних в бухгалтерських облікових системах та на процес підготовки фінансової звітності. Запропоновано покроковий план переходу від US GAAP на МСФЗ, який дає можливість продумати стратегію переходу послідовно за всіма підприємствам.

4. Для виконання вимог МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» (МСФЗ (IFRS) 1) запропоновано елементи підготовчої роботи в умовах переходу до МСФЗ, які передбачають

заходи методичного та організаційного характеру відповідно до особливостей фінансово-господарської діяльності підприємства.

5. Визначено 3 моделі формування облікової політики. В рамках моделі 2 запропонована Концептуальна модель формування облікової політики відповідно до МСФЗ, яка може використовуватися в якості корпоративного документа, що забезпечує єдину систему обліку та звітності і в якості практичного посібника для поточного навчання фахівців організації при переході до МСФЗ.

6. Проведено порівняльний аналіз способів отримання звітності за МСФЗ українськими компаніями з метою виявлення найбільш оптимального та надання пропозицій, щодо подальшого розвитку методики реалізованої в рамках застосування даного способу, уточнено етапи складання фінансової звітності за кожним із методів.

7. Застосування засобів комп'ютеризації при підготовці звітності за МСФЗ є невід'ємним етапом розвитку фінансової функції кожної компанії, яка готує фінансову звітність за міжнародними стандартами. Запропоновано комбінований метод, який застосовується в умовах комп'ютеризації обробки облікової інформації. Застосування комбінованого методу є оптимальним варіантом для підприємств, що не використовують дорогі автоматизовані інформаційні системи ERP класу. Запропонована методика підготовки фінансової звітності за МСФЗ дозволяє компанії з найменшими витратами трудових і фінансових ресурсів провести збір та узагальнення інформації з метою підготовки звітності в міжнародному форматі, що докорінно впливає на ефективність управлінських рішень, які багато в чому залежать від достовірності та своєчасності фінансової та управлінської інформації, що міститься у звітності.

Результати наукових (експериментальних) досліджень даного розділу наведено в працях [3,4, 7, 8, 10, 18,19].

РОЗДІЛ 3

ГАРМОНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

3.1. Методологія організації внутрішнього аудиту при переході на міжнародні стандарти

З розвитком транснаціональних корпорацій, інтеграції і перетворенням аудиторських фірм на великі міжнародні групи з'явилася необхідність уніфікації аудиту в міжнародному масштабі. Тому велика увага на сучасних підприємствах, що динамічно розвиваються, відводиться аудиту як зовнішньому, так і внутрішньому. У зв'язку з цим встає проблема довіри до результатів аудиторської перевірки. Використання МСФЗ при складанні фінансової звітності з одного боку і МСА з іншого боку дозволяє підвищити значущість інформації і розширити сферу діяльності організації за рахунок залучення іноземних партнерів [2, с.96].

Дослідженням проблем, пов'язаних з розвитком зовнішнього і внутрішнього аудиту займалися вчені з України, Росії, розвинених зарубіжних країн: М.А. Азарська, В.Д. Андреев, І.А. Белобжецкий, Н.Т. Білуха, М. Виноградова, Е.Н. Макаренко, С. Орлов, В.П. Пантелеев, А.Л. Піменова, А. Ю. Редько, В.С. Рудницький, А. М. Сонін, Е.А. Арені, М. Беніс, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, Р. Додж, Д.Р. Кермайл, Дж. К. Лоббек, Р. Монтгомері, Дж. Робертсон, Сесілія Нордін Ван Гансберга та ін.

Ефективність функцій внутрішнього аудиту в країнах, що розвиваються недостатньо вивчена і до теперішнього часу було проведено порівняно мало досліджень в цьому напрямку. Проблеми внутрішнього аудиту в країнах Африки та Близького Сходу розглядали в своїх роботах Арен і Аззоне [168], Кохен і Саяго [174], Міхрет Джеймс і Мула [201], М.А. Закарі та ін. [222,223].

Дослідження Мохамеда Абулгазі Закарі направлено на вивчення ролі і значення бухгалтерського обліку та аудиту в арабських країнах, впливу

аудиторських доказів, зібраних лівійськими аудиторами на якість аудиторського звіту. Недал Саван і Абдулазіз Альзебан на основі емпіричних даних досліджують поточну ситуацію і вимірюють сприйняття рівня якості аудиту в Лівії, зосереджуючись на нафтових компаніях [213]. Карін Барак і Кгобалале Неббель Мотубаце досліджували практику аутсорсингу внутрішнього аудиту в Південній Африці, область, яка не вивчалась за останнє десятиліття [222].

У сучасному розумінні аудит з'явився у Великобританії і отримав бурхливий розвиток в США. Одними з основоположників теорії і практики аудиту вважаються Р. Х. Монтгомері і Л. Н. Діксі. Введені цими вченими положення актуальні і в даний час, вони є об'єктом подальшого аналізу для сучасних дослідників і фахівців в області аудиту.

До теперішнього часу в економічній літературі відсутня єдина точка зору на визначення аудиту, відповідно, різне тлумачення викликає проблеми при оцінці його якості та методик його проведення. Це, в свою чергу, стало серйозною перешкодою для формування концепції дієвої системи фінансового контролю, яка забезпечує реалізацію загальнодержавних інтересів.

На нашу думку, аудит – це самостійний фінансовий інститут, який може вбудовуватися в систему як зовнішнього, так і внутрішнього фінансового контролю, але, будучи вбудованим в ту чи іншу систему, він адаптується під конкретні цільові установки діяльності господарюючих суб'єктів. За більш ніж столітню історію аудиту економічно розвинені країни виробили систему правил, положень та вимог, дотримання яких сприяє підвищенню якості і надійності аудиту. З метою реалізації цих вимог світовою спільнотою вироблені певні правила і положення - міжнародні стандарти, що дозволяють з однакових позицій підходити до аудиту в різних країнах і в різних галузях.

Вперше Стандарти професійної діяльності внутрішнього аудиту були випущені в 1978 році, в їх розробці взяли участь такі вчені, як: Брінк В. і Совьер Л. і почалася нова стадія розвитку внутрішнього аудиту, пов'язана з процесом його стандартизації. Розробкою стандартів на міжнародному рівні

займається Інститут внутрішніх аудиторів - IBA (The Institute of Internal Auditors, Inc. - ІА). У 1978 році IBA видані і прийняті до застосування Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту - СППВА (Standards for Professional Practice of Internal Auditing - SPPIA) [89].

СППВА складаються з трьох розділів:

- Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards);
- Стандарти діяльності (Performance Standards);
- Стандарти практичного застосування (Implementation Standards).

Великий внесок у розробку міжнародних стандартів обліку та аудиту вносять також міжнародні організації: Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів (IASB); органи ООН, такі як Економічна і соціальна рада, Комісія з ТНК, Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності ООН (ISAR), Організація з економічного співробітництва та розвитку; ЄС, Комісія з цінних паперів і бірж, професійні організації бухгалтерів і аудиторів.

СППВА складаються з трьох розділів [89]:

- Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards);
- Стандарти діяльності (Performance Standards);
- Стандарти практичного застосування (Implementation Standards).

Практично 80% юрисдикцій по всьому світу прийняли міжнародні стандарти аудиту і більше 60% - в повній мірі прийняли Кодекс етики для професійних бухгалтерів. Такі результати показало дослідження швидкості прийняття міжнародних стандартів від Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC). Дослідження проводилося в 80 країнах.

Слід зазначити, що нормативи, розроблені МФБ, не є обов'язковими до застосування країнами незалежно від членства в федерації. У кожній країні аудит фінансової та іншої інформації регулюється в більшій чи меншій мірі національними нормативними актами. МСА визначають базові правила здійснення аудиторських перевірок, єдині вимоги до якості надійності аудиту. Комітет з міжнародної аудиторської практики за підтримки Ради МФБ

приділяє особливу увагу вивченню національних стандартів аудиту та супутніх послуг – їх формою, змістом і відмінностей. Після вивчення і узагальнення отриманої інформації КМАП готує і публікує міжнародні стандарти аудиту, призначені для прийняття на міжнародному рівні

У найзагальнішому вигляді міжнародні стандарти аудиту можна поділити на дві великі групи: загальноприйняті аудиторські стандарти і спеціальні стандарти (етики, прогнозів, атестаційні стандарти). Перша група найчисленніша і в свою чергу поділяється на наступні підгрупи: загальні стандарти, робочі стандарти, стандарти звітності. В основі побудови кожного стандарту лежить концепція і постулат, що відображено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Основи побудови загальноприйнятих аудиторських стандартів [135, с.12].

Підгрупа загальноприйнятих МСА	Концепція стандартів	Постулати стандартів
1	2	3
Загальні стандарти	1. Етика поведінки 2. Незалежність 3. Професіоналізм	1. Ймовірне зіткнення інтересів аудитора та керівництва клієнта 2. Обмеження на інші види діяльності, якими може займатися аудитор 3. Професійні зобов'язання перед клієнтом і третіми особами
Робочі стандарти	1. Доказовість 2. Планування	1. Можливість верифікації, тобто спосіб перевірки на стадіях збору і оцінки інформації 2. Внутрішній контроль та його ефективність 3. Цінність попередньої інформації
Стандарти звітності	Точність надання	Зв'язок обліку та аудиту в процесі передачі інформації

У таблиці 3.2 представлені групи Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту. Використання МСФЗ при складанні фінансової звітності з одного боку і МСА з іншого боку дозволяє підвищити значимість інформації і розширити сферу діяльності організації за рахунок залучення іноземних партнерів. Також

Міжнародні стандарти аудиту сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень, підвищенню кваліфікаційного рівня аудитора, гармонізації національних правил та нормативних документів у сфері аудиту з метою надання високоякісних послуг для всієї світової спільноти, вирішення спірних питань між аудитором і клієнтом, встановлення рівня відповідальності аудитора, підвищенню суспільного іміджу професії аудитора, забезпечення зв'язку між окремими елементами і процесами під час аудиту, усунення зайвого контролю з боку держави, допомога користувачам в розуміння процесу аудиту [15, с. 8-9; 135, с. 6-7].

Таблиця 3.2.

Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту

Група стандартів	Номер стандартів	Зміст
Стандарти якісних характеристик	1000 - 1340	У стандартах якісних характеристик розглядаються характеристики організацій і сторін, що займаються внутрішнім аудитом
Стандарти діяльності	2000 - 2600	Описують сутність внутрішнього аудиту і дають якісні критерії оцінки діяльності внутрішнього аудиту, в той час як Стандарти якісних характеристик і Стандарти діяльності відносяться до послуг внутрішнього аудиту в цілому.
Стандарт застосування	«А», «С»	Стандарти практичного застосування існують в різних варіантах - окремий варіант для кожного виду аудиторської діяльності. Стандарти практичного застосування були розроблені для діяльності з надання аудиторських гарантій («А») і діяльності з консультування («С») 13. Наприклад, Стандарт 2010 року (Планування) включає стандарти застосування 2010.А1 і 2010.С1.

В сучасних умовах відбувається процес інтеграції України в світову спільноту, що передбачає адаптацію українського законодавства до законодавства Європейського Союзу. Перед національною економікою відкриваються широкі можливості розвитку відносин із зарубіжними партнерами, підвищення рівня професійного співтовариства бухгалтерів та аудиторів, формування сприятливого інвестиційного клімату. Наявність ряду

проблемних питань в організації аудиту викликає необхідність налагодження та реформування діючої системи аудиторської діяльності в Україні.

Офіційним регулятором аудиту в Україні є Аудиторська палата, яка створюється і функціонує як незалежний самостійний орган і є юридичною особою, що вирішує важливі питання у сфері методологічного й організаційного управління аудитом в Україні [125]. З метою приведення норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу, зокрема із положеннями Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту 537/2014 21 грудня 2017 р. Верховною радою України було прийнято Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-III. Закон набрав чинності з дня опублікування, а саме 07.02.2018 р. та 01.10.2018 року його було введено в дію відповідно до його перехідних положень.

Закон Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність, що вступив у дію, ґрунтується на положеннях Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту 537/2014, які регулювали реформу аудиту в країнах ЄС у 2016 році, і посилює вимоги до аудиту і процесу складання та оприлюднення фінансової звітності компаній, а також до системи корпоративного управління компаній та взаємодії з аудиторами [102].

В Лівії правила аудиту були введені тільки в 1973 році. До цього часу бізнес-підприємства не вимагали, щоб їхні фінансові звіти аналізувалися і підтверджувалися незалежним аудитором. Замість цього було необхідно, щоб такі документи були узгоджені юридичним органом платника податків (бізнесу), і ця особа могла просто бути дипломованим бухгалтером (Закон № 64 від 1973 року). Проте 20 грудня 1973 року лівійський уряд прийняв Закон про бухгалтерський облік та аудиторську діяльність № 116. У 1974 році створена Лівійська асоціація бухгалтерів і аудиторів (LAAA) [223].

У 1988 році Лівійське держава заснувала Інститут громадського контролю (ІРС) згідно Закону № 7 Державного бухгалтерського бюро (SAB). ІРС відповідає за перевірку всіх державних органів, відомств, організацій яким

держава вносить більше 25% капіталу. Обов'язки ІРС були розширені, включаючи аудит іноземних компаній та спільних підприємств, що діють в Лівії, з метою забезпечення того, щоб ці компанії діяли відповідно до законів і правил Лівії. Членство в ІРС є альтернативною професійною кваліфікацією для аудиторів в Лівії, які працюють в державному секторі.

Реєстрація в якості акредитованого бухгалтера в LAAA є обов'язковою для проведення будь-якої аудиторської діяльності (Закон № 116, стаття 32). Це правило покликане гарантувати, що всі аудити виконуються особами, які мають відповідну кваліфікацію і які одночасно контролюються належним чином. Реєстрація LAAA може бути отримана тільки за умови, що: кандидат на членство в LAAA є громадянином Лівії і проживає в Лівії; має ступінь бухгалтерського обліку на факультеті економіки і торгівлі лівійського університету або в будь-якому іншому визнаному університеті; повинні, принаймні, мати п'ятирічний досвід ведення бухгалтерського обліку після закінчення навчального закладу. Ті, хто вже працює за фахом і не має ступеня в університеті або інституті, повинні бути зареєстровані в якості працюючих аудиторів за умови, що їх можна розглядати лише як бухгалтерів або помічників аудиторів.

Закон № 116 забороняє аудитору поєднувати його статус дипломованого бухгалтера з певними видами діяльності таких як: робота в міністерстві; публічний пост протягом тривалого або короткого часу з зарплатою або компенсацією (якщо тільки йому не дозволено робити це відповідно до положень цього закону); комерційна діяльність; будь-які інші дії, не сумісні з аудиторською професією. Однак слід зазначити, що з моменту створення LAAA в професії було введено більше формальностей, але на практиці дуже мало було досягнуто органом з точки зору побудови і впровадження теоретичної бази для бухгалтерського обліку та аудиту і такого необхідного Кодексу Етики [19]. LAAA не вдалося виконати свої зобов'язання в якості регулюючого органу.

Ведення бізнесу і проведення аудиту в Лівії пов'язано з певними складнощами. Однак, розростання різних видів діяльності призвело до поліпшення практики бухгалтерського обліку та аудиту в Лівії. Лівійська асоціація бухгалтерів і аудиторів (LAAA), вимагає, щоб зовнішній аудитор реєструвався як дипломований бухгалтер в LAAA, і повинен мати ступінь бакалавра в області бухгалтерського обліку. Крім того, вони повинні мати не менше п'яти років досвіду практичної роботи в бухгалтерії.

В результаті опитування, проведеного серед фахівців з обліку і аудиту в Лівії ряд респондентів вважають, що прийняття принципів бухгалтерського обліку і стандартів аудиту Великобританії або США краще, ніж випуск нових місцевих стандартів, оскільки більшість аудиторських фірм в Лівії розуміють і мають дуже гарне уявлення про ці стандарти.

Деякі респонденти розкритикували цю ідею і вважають, що LAAA повинна встановити місцеві стандарти, як в інших країнах, що розвиваються, оскільки ринок аудиту в Лівії повністю відрізняється від ринку в США і Великобританії. Більшість відповідей від співробітників публічних компаній і персоналу аудиторських фірм показали, що Лівійська асоціація бухгалтерів і аудиторів (LAAA) повинна прийняти МСА і принципи бухгалтерського обліку в якості важливого кроку для поліпшення професії аудитора та сприйняття незалежності аудитора на лівійському ринку аудиту. Більш того, це допоможе іноземним аудиторським фірмам працювати в Лівії без будь-яких професійних труднощів. Така неоднозначність думок пов'язана, перш за все, з існуванням ряду проблем використання міжнародних стандартів аудиту в Лівії (рис.3.1).

У світовій спеціальній літературі відсутня однаковість у поглядах на сутність внутрішнього аудиту. Для розкриття сутності поняття внутрішнього аудиту необхідно визначити його взаємозв'язок безпосередньо з самим поняттям аудиту. Підхід до розуміння самої суті аудиту в цілому, пропонований в західній (насамперед, американської) літературі неоднозначний. У ній можна зустріти такі точки зору:

- процес зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів [116, с.5];
- діяльність, спрямована на зменшення підприємницького ризику [116, с.5];
- системний процес отримання і оцінки об'єктивних даних про економічні дії і події, що встановлює рівень їх відповідності певному критерію і представляє «результати зацікавленим користувачам»;
- процес, за допомогою якого компетентні незалежні спеціалісти накопичують і оцінюють свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і що належить до специфічної, господарській системі, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності даної інформації, встановленим критеріям [14, с.7].



Рис 3. 1. Проблеми використання міжнародних стандартів аудиту в Лівії

Однак найбільш поширеним є підхід, при якому під аудитом розуміється перевірка достовірності фінансової звітності. При цьому, як правило, використовуються терміни «external audit» (зовнішній аудит), «independent audit» (незалежний аудит), що відображає сутність аудиту фінансової звітності як перевірки, здійснюваної незалежними «зовнішніми» експертами, які не є співробітниками аудиту. Оскільки внутрішній аудит зародився саме в

західних індустріально-розвинених країнах, доцільно розглянути і проаналізувати також погляди західних (насамперед англomовних) авторів з даного питання. Проведений аналіз зарубіжних джерел дозволяє відзначити той факт, що для англomовної спеціальної літератури характерне використання широкого спектру термінів щодо внутрішнього аудиту. Їх перелік наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Перелік термінів, які використовуються відносно внутрішнього аудиту в англomовній літературі

Термін англійською мовою	Переклад
Internal audit, internal auditing	Внутрішній аудит
Internal auditor, internal auditors	Внутрішній аудит, внутрішній аудитор
Internal audit activity	Функція «Внутрішній аудит»
Internal audit function, internal auditing function, internal auditing business function, function of internal auditing	Функція внутрішнього аудиту, бізнес-функція внутрішнього аудиту
Internal audit organizations, internal audit groups, internal audit departments	Терміни, які використовуються для визначення окремого підрозділу в структурі організації, що здійснює внутрішній аудит силами власних співробітників
Internal audit services	Послуги по внутрішньому аудиту
Operational audit	Операційний аудит, управлінський аудит, аудит результатів

На підставі проведеного аналізу використання даних термінів необхідно зробити висновок про те, що вони часто використовуються в якості прямих синонімів поняття «внутрішній аудит» [143]. Практика використання подібних термінів дозволяє зробити висновок про наявність в сучасній західній англomовній літературі так званого «функціонального» підходу до розуміння сутності внутрішнього аудиту.

В рамках даного підходу внутрішній аудит розглядається як одна з функцій, здійснюваних в рамках структури організації, спрямована на оцінку процесів, господарської діяльності та функцій системи управління організацією. При цьому функція внутрішнього аудиту не ототожнюється зі

службою (відділом, департаментом) внутрішнього аудиту, що складається з власних працівників організації. Внутрішній аудит ототожнюється з послугою, яка може надаватися сторонніми організаціями або ж може генеруватися власними силами, що відображається у використанні терміну «internal audit services» – послуги з внутрішнього аудиту. Таким чином, внутрішній аудит не обмежується рамками власної служби внутрішнього аудиту. Проте, для української практики більш характерним є використання терміна «служба внутрішнього аудиту», а не «функція внутрішнього аудиту».

Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту містять визначення поняття внутрішній аудит («internal auditing»), згідно з яким внутрішній аудит визначається як «... діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення господарської діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності управління ризиками, контролю та системи корпоративного управління» [76].

Необхідно відзначити, що даний переклад, не в повній мірі відповідає англійському першоджерелу. При перекладі даного визначення не була прийнята до уваги фраза «activity designed to add value», яка дослівно перекладається як «діяльність, організована для підвищення вартості». З нашої точки зору, останнє визначення внутрішнього аудиту, запропоноване Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів, відображає істотну в західній спеціалізованій літературі концепцію принесення користі і збільшення вартості службою внутрішнього аудиту (adding-value concept, value added by internal auditing function) [179], яка полягає в розумінні суті внутрішнього аудиту не просто як контрольної діяльності, а як діяльності, яка спрямована на принесення користі компанії і яка підвищує її ринкову вартість.

Аналіз перерахованих вище визначень дозволяє стверджувати, що внутрішній аудит містить в собі певний дуалізм, який полягає в тому, що, з одного боку, внутрішній аудит покликаний бути тим механізмом, який

повинен оцінювати, аналізувати систему внутрішнього контролю з метою підвищення ефективності останньої. З іншого боку, внутрішній аудит є частиною системи внутрішнього контролю. На основі проведених досліджень сформульовано авторське визначення внутрішнього аудиту, в якому враховані три основні положення внутрішнього аудиту: корпоративне управління, ефективність бізнес-процесів і управління ризиками.

Внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми документами і здійснювана в інтересах власників і керівництва діяльність на економічному суб'єкті, спрямована на здійснення контролю та аналізу за всіма фактами господарської діяльності на предмет дотримання чинного законодавства, оцінку системи внутрішнього контролю з метою підвищення ефективності діяльності, розробку за результатами внутрішніх аудиторських перевірок рекомендацій, спрямованих на зниження ризиків до допустимого рівня і проведення консультацій з персоналом з питань господарської діяльності в межах компетенції.

Система внутрішнього аудиту економічного суб'єкта являє собою сукупність організаційної структури, внутрішніх нормативних документів, методик і процедур. Розвиток внутрішнього аудиту багато в чому залежить від розмірів і складності фактів господарського життя, що впливають з них господарських операцій, що здійснюються в господарюючих суб'єктах. Дослідження факторів, що впливають на розвиток внутрішнього аудиту, дозволило виявити наступні групи, які представлені в таблиці 3.4.

Здійснити повноцінну оцінку системи управління можливо тільки аудиторю на підставі поставлених цілей, плану та програми з проведення аудиторської перевірки. Організація діяльності по здійсненню внутрішнього аудиту на підприємстві в період переходу на МСА та МСФЗ може бути реалізована кількома способами. Дані способи представлені на рис. 3.2. Цілі, повноваження, відповідальність внутрішнього аудиту повинні бути визначені Положенням про внутрішній аудит, яке є внутрішнім документом.

Таблиця 3.4

Фактори, які впливають на розвиток внутрішнього аудиту

Агреговані фактори	Деталізовані фактори	Вплив на розвиток внутрішнього аудиту
Внутрішні фактори		
Організаційні фактори	Розміри і структурна розгалуженість організації	Істотне збільшення числа служб внутрішнього аудиту в комерційних організаціях. - Посилення уваги внутрішнього аудиту до СВК підготовки фінансової звітності
	Організація бухгалтерського обліку	
	Нові організаційні форми господарювання	
	Рівень ризиків, які притаманні організації	
Управлінські фактори	Зрілість контрольного середовища організації.	Розширення ролі внутрішнього аудиту в забезпеченні відповідності господарюючого суб'єкта зовнішнім і внутрішнім вимогам.
	Поділ функцій володіння і управління.	
	Стратегічний менеджмент.	
Персональні фактори	Наявність кваліфікованих кадрів.	Ускладнення роботи внутрішнього аудиту.
Зовнішні фактори		
Економічні фактори	- Нестабільна економічна ситуація. - Збільшення економічного інтересу або очікування зацікавлених у внутрішньому аудиті.	- Істотне збільшення числа служб внутрішнього аудиту в комерційних організаціях. - Посилення уваги внутрішнього аудиту до СВК підготовки фінансової звітності. - Розширення ролі внутрішнього аудиту в забезпеченні відповідності господарюючого суб'єкта зовнішнім і внутрішнім вимогам
Політичні фактори	- Ускладнення нормативно-правового регулювання. - Зміна державної політики.	
Науково-технічне середовище	Поява нових підходів до внутрішнього аудиту. Впровадження нових технологій	Сприяє підвищенню ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту
Галузеві особливості	Специфіка галузі.	Розробка методик внутрішнього аудиту, що враховують специфіку різних видів економічної діяльності.
Культурно-соціальні фактори.	Особливості культури, поведінки людей.	Вплив на принципи об'єктивності, незалежності внутрішнього аудиту
Інформаційні чинники	Безпека і конфіденційність даних.	Збільшення ролі внутрішнього аудиту в організації.

У Положенні про внутрішній аудит визначаються статус внутрішнього аудиту в організації, обсяг і зміст діяльності внутрішнього аудиту,

закріплюється право доступу до документації і матеріальних активів при виконанні відповідних завдань.

Однією з основних функцій системи внутрішнього аудиту в період переходу на МСФЗ та МСА стає оцінка та розробка рекомендацій щодо поліпшення діяльності системи корпоративного управління. При цьому може вирішуватися ряд завдань, представлених на рис. 3.3.

При проведенні внутрішнього аудиту визначається послідовність і зміст комплексу контрольних-аналітичних процедур по збору, оцінці та аналізу інформації про об'єкт, що перевіряється з метою висловлення думки аудитора про ступінь ефективності його функціонування і надійності об'єкта перевірки.

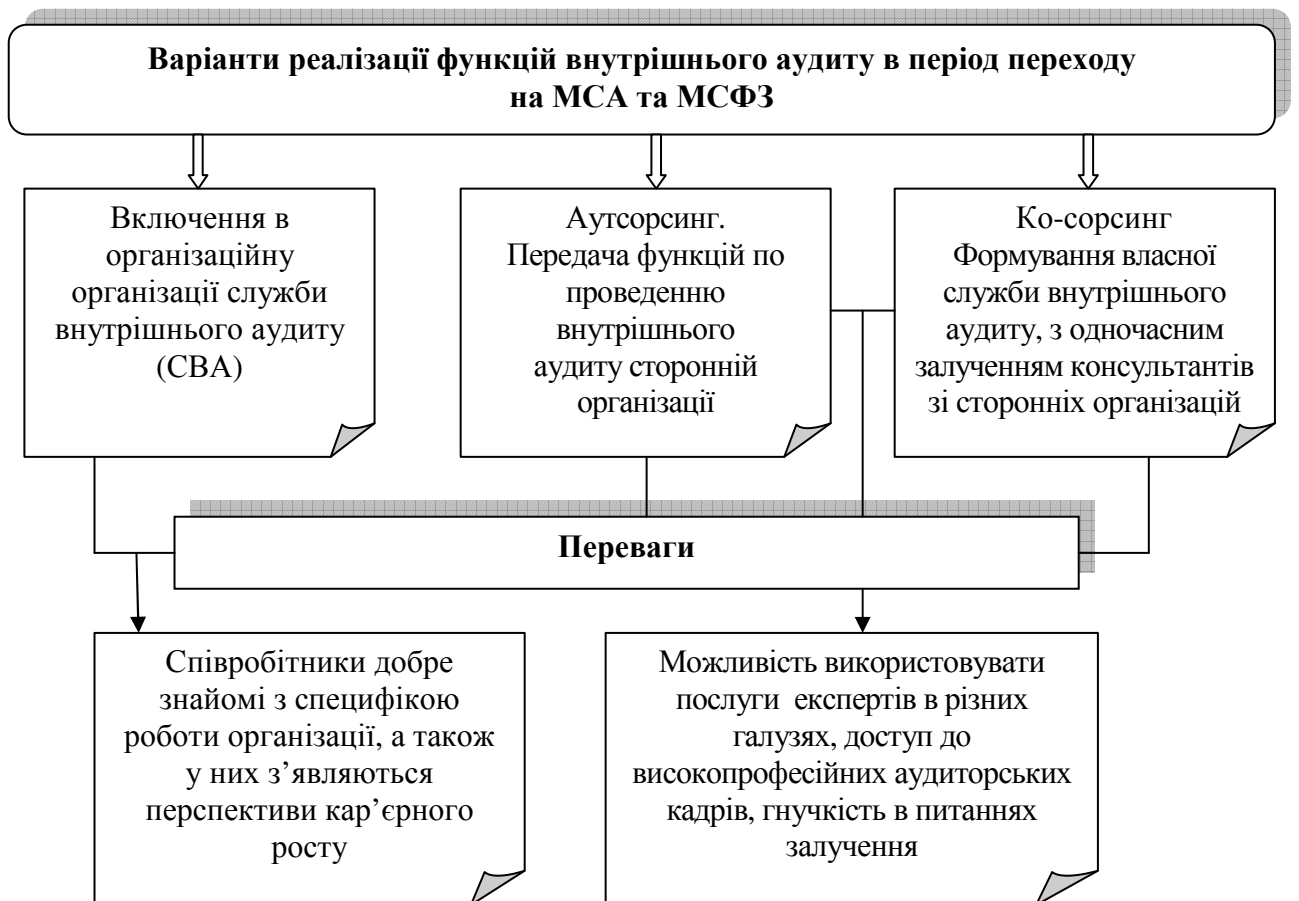


Рис. 3.2. Варіанти реалізації функцій внутрішнього аудиту в період переходу на МСА та МСФЗ

Прийняті в більшості американських і європейських компаній концепції внутрішнього контролю визначають, що відповідальність за нього покладається на менеджмент в цілому і на кожного співробітника компанії

зокрема відповідно до делегованих повноважень щодо здійснення контролю. Практика створення окремих підрозділів, що виконують завдання з побудови та / або здійснення внутрішнього контролю, відходить у минуле. При цьому на службу внутрішнього аудиту покладається завдання проведення незалежної оцінки існуючої системи контролю і вироблення рекомендацій щодо її вдосконалення.



Рис. 3.3. Завдання, які вирішуються системою внутрішнього аудиту

Подальше зростання розмірів і структурної розгалуженості організації, підвищення рівня ризиків, пов'язаних зі змінами внутрішнього та зовнішнього середовища, призводить до необхідності створення незалежного підрозділу, яке не здійснює контроль як такий, а оцінює, наскільки діюча система

внутрішнього контролю дозволяє контролювати ризики. Саме цю функцію і виконують служби внутрішнього аудиту (СВА).

Дослідження, проведені аудиторською компанією «PwC», яка відноситься до PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., фірмі-учаснику мережі Pricewaterhouse Coopers International Limited, виявило вісім відмінних характеристик ефективної роботи служби внутрішнього аудиту (рис. 3.4.).

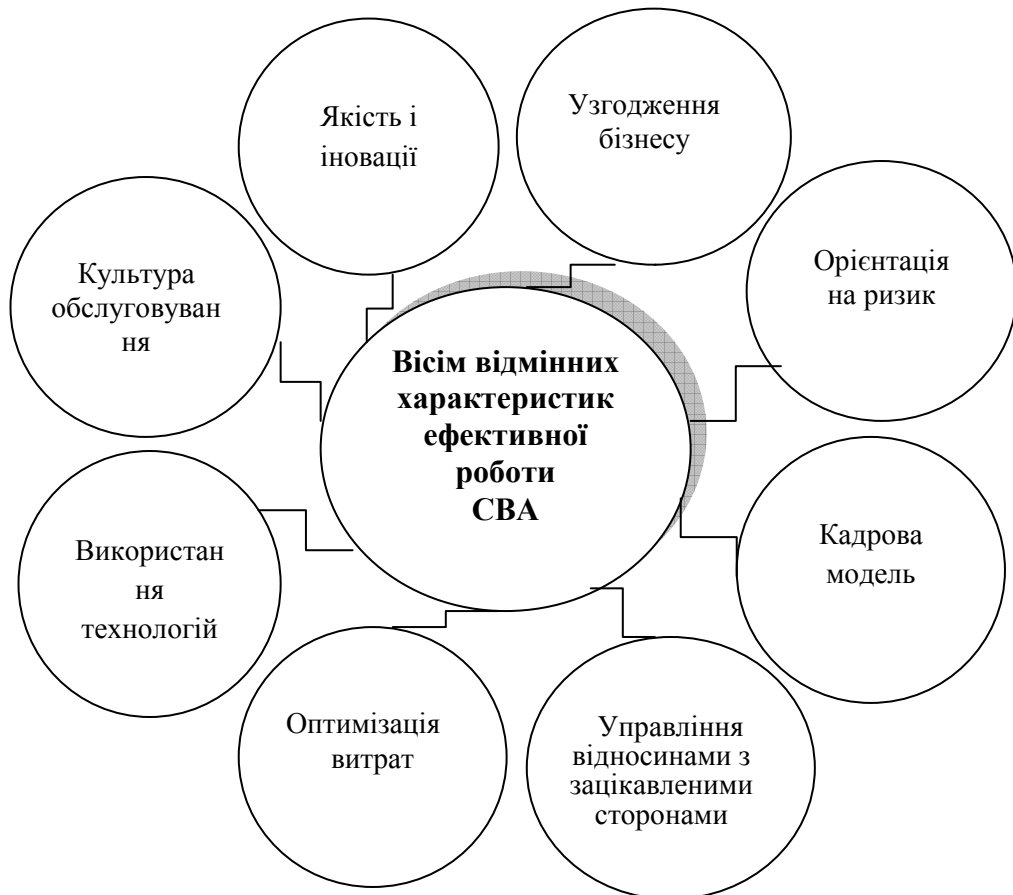


Рис. 3.4. Відмінні характеристики ефективної роботи СВА

Якість та інновації. Стандарти якості були визначені і охоплюють всю діяльність внутрішнього аудиту. Регулярні перевірки якості проводяться для виявлення можливостей поліпшення. Інновації впроваджуються в культуру внутрішнього аудиту і послідовно заохочуються і винагороджуються.

Культура обслуговування. Всі послуги забезпечують баланс об'єктивності і цінності.

Використання технологій. Розгортається аналітика даних, яка дозволяє поєднувати роботу з бізнес-областями, а також забезпечує ефективність тестування за допомогою автоматизації. Відповідні заходи ефективно

координуються за рахунок використання інструментів управління, ризику та відповідності (GRC).

Узгодження бізнесу. Очікування чітко сформульовані і повідомлені. Внутрішній аудит визначає і формулює свою місію і цінність.

Кадрова модель. Кадрова модель ефективно використовує внутрішні і зовнішні ресурси, варіюючи рівень персоналу і географічні райони для ефективного завершення аудиторських заходів. Продуктивність активно вимірюється і управляється для забезпечення найбільш рентабельної доставки послуг.

Орієнтація на ризик. План аудиту заснований на принципі «зверху вниз», на стратегічному підході, а також на основі підходу до визначення бізнес-ризиків. План аудиту постійно оновлюється, щоб реагувати на зміни в компанії і зовнішньому бізнес-середовищі. Відповідні час і зусилля витрачаються на оцінку ключових ризиків підприємства, включаючи виникаючі ризики і ризики для підприємств.

Управління відносинами з зацікавленими сторонами. Зацікавлені сторони сприймають внутрішній аудит як оперативно чудовий і при необхідності - в якості постачальника стратегічної підтримки. Існує стратегічний план внутрішнього аудиту, який відображає очікування, стратегію, комунікації і терміни.

Основним підходом у визначенні цілей служби внутрішнього аудиту в зарубіжних країнах є те, що вони можуть бути різні і залежати від структури і масштабів організації, а також вимог керівника. Організацію відділу внутрішнього аудиту рекомендується проводити за наступними основними етапами (Додаток С). Для оцінки ефективності діяльності структурного підрозділу внутрішнього аудиту була розроблена методика експрес - оцінки. Дана методика, показана на рис. 3.5, може застосовуватися як зовнішніми аудиторами при виконанні службових обов'язків, так і внутрішніми аудиторами при оцінці своєї ефективності і можливого факту використання зовнішніми аудиторами результатів їх діяльності.

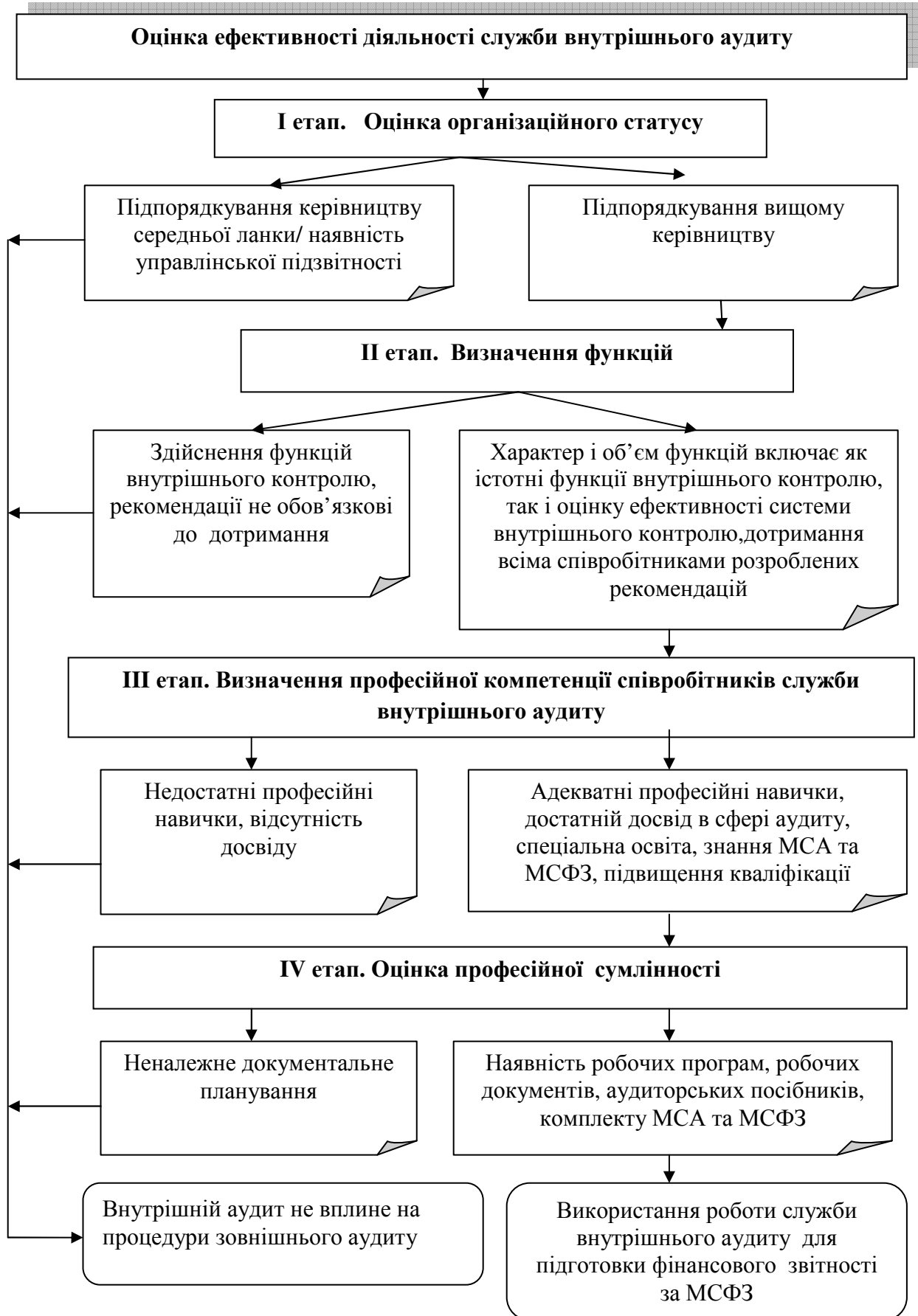


Рис. 3.5. Методика експрес-оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту

При розробці методики експрес – оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту економічного суб'єкта були враховані чотири фактори, що впливають на ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту: організаційний статус структурного підрозділу внутрішнього аудиту, обсяг функцій, професійна компетентність співробітників підрозділу і належна професійна сумлінність.

Важливо розуміти, що організація внутрішнього аудиту як функції управління підприємством має на увазі строгу регламентацію їхньої діяльності, визначення прав, обов'язків і відповідальності фахівців, кваліфікаційних вимог, взаємовідносин з підрозділами і персоналом підприємства. Використання результатів роботи структурного підрозділу внутрішнього аудиту можливо тільки при відповідності всім позитивних характеристик, так як в іншому випадку це може вплинути на аудиторський ризик і його оцінку.

3.2. Концепція і методологія внутрішнього аудиту в період адаптації і гармонізації з МСФЗ та МСА

Перехід до ринкових відносин, виникнення міжнародних і фінансових зв'язків висунули в число актуальних питання вдосконалення організації бухгалтерського обліку і аудиту в Україні та їх наближення до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та міжнародних стандартів аудиту (МСА).

З розвитком транснаціональних корпорацій, інтеграції і перетворенням аудиторських фірм на великі міжнародні групи з'явилася необхідність уніфікації аудиту в міжнародному масштабі. Тому велика увага на сучасних підприємствах, що динамічно розвиваються, відводиться аудиту як зовнішньому, так і внутрішньому. У зв'язку з цим встає проблема довіри до результатів аудиторської перевірки. Використання МСФЗ при складанні

фінансової звітності з одного боку і МСА з іншого боку дозволяє підвищити значущість інформації і розширити сферу діяльності організації за рахунок залучення іноземних партнерів.

Очевидно, що подальший розвиток внутрішнього аудиту в умовах адаптації до МСФЗ та МСА має проходити з урахуванням осмислення зарубіжного досвіду, поглиблених досліджень в області теорії, і, перш за все, розробки концепції внутрішнього аудиту, яку необхідно пов'язувати з цілями розвитку бізнесу компаній.

Необхідність створення наукової концепції внутрішнього аудиту зумовлена не розробленістю комплексу питань, пов'язаних з відсутністю логічно завершеного, системного підходу до розуміння сутності та змісту процесу внутрішнього аудиту, відсутністю систематизованих знань про побудову та функціонування його механізмів в інформаційно-економічного середовища організацій.

Трактування терміну "концепція" неоднозначна. У філософії концепція (conceptio - розуміння, єдиний задум, провідна думка) - система поглядів, що виражає певний спосіб бачення ("точку зору"), розуміння, трактування яких-небудь предметів, явищ, процесів і провідну ідею або конструктивний принцип, що реалізують певний задум в тій або іншій теоретичній системі знань [84].

У економіці концепція визначається як:

- 1) генеральний задум, що визначає стратегію дій при здійсненні реформ, проектів, планів, програм;
- 2) сукупність поглядів на явища і процеси в суспільстві і природі.

Вивчення теорії аудиту неможливо без визначення базових концепцій, покладених в основу цієї науки. Аудит як вид людської діяльності формується через накопичення практичного досвіду, що узагальнюється і перетворюється в систему знань під впливом наукових досліджень. Спеціальна економічна література висвітлює різні теоретичні концепції, які визначають цілі, завдання, принципи і методи дослідження аудиту. Неоднорідність концептуальних

основ аудиту обумовлює досить значні відмінності в його законодавчому та нормативному регулюванні, сфері застосування і навіть в сприйнятті суспільством.

Різні теоретичні концепції можна умовно розділити на три категорії:

1. Концепції, що визначають цілі та завдання аудиту і його роль в економіці і суспільстві.
2. Концепції, що визначають еволюцію розвитку аудиту.
3. Концепції, що визначають основи для формування стандартів (нормативів) практики аудиту.

Основу концепцій, які визначають цілі і задачі аудиту та його роль в економіці і суспільстві, складають відомі теорії, концепції та постулати аудиту сформульовані під впливом різних груп зацікавлених користувачів інформації. До таких теорій доцільно віднести: теорію агентів, теорію про роль аудитора як інструменту соціального контролю за веденням бухгалтерського обліку, квазікритичну теорію, теорію модератора, поліцейську теорію, теорію підтвердження кредитоспроможності.

Крім теоретичних концепцій аудиту, які формуються під впливом різних груп зацікавлених користувачів або внаслідок еволюції і з урахуванням досвіду, деякі зарубіжні автори виділяють концепції, які є основою для формування правил (стандартів) практичного аудиту. Це етика поведінки, незалежність, професіоналізм, доказовість, точність представлення.

Протягом всього процесу формування концепції внутрішнього аудиту її елементи знаходили різне розуміння у вітчизняних і зарубіжних економістів, бухгалтерів і аудиторів. Необхідно відзначити, що концепція внутрішнього аудиту, як система поглядів на його організацію та функціонування, може формулюватися по двох напрямках:

- положення концепції формулюються як система поглядів, що дозволяє вирішити більшість проблем внутрішнього аудиту;

– положення концепції формулюються шляхом виявлення і відсікання нераціональних і неефективних суджень і висновків, залишаючи тим самим кілька прийнятних варіантів, тобто укладаються в концепцію.

При побудові концепції внутрішнього аудиту пріоритетним буде перший з вищевказаних напрямів.

Розробка цілей внутрішнього аудиту, з одного боку, здійснюється відповідно до базових положень і принципів її концепції; з іншого боку - з урахуванням реалізації принципів управління.

Базові положення концепції внутрішнього аудиту можна звести до наступного:

- контроль є невід'ємною функцією системи управління;
- внутрішньогосподарський контроль над діяльністю підприємства прямо залежить від основних груп його суб'єктів;
- інтеграція внутрішнього аудиту в систему управління дозволяє досягати стратегічних цілей;
- значимість ролі внутрішнього аудиту в залученні інвестиційних ресурсів і стабільності компанії з часом зростає;
- внутрішній аудит дозволяє забезпечити власників повною і достовірною інформацією про стан справ в підприємстві;
- особливо важливий внутрішній аудит для підтримки найменш захищених груп суб'єктів;
- внутрішній аудит, проводячи аналіз стану справ, надаючи консультації та розробляючи рекомендації по гармонізації корпоративних відносин, сприяє підвищенню якості управління та ефективності діяльності підприємства.

Для формування теоретичних і методологічних основ внутрішнього аудиту розроблено концепцію внутрішнього аудиту, яка орієнтована на ринкову систему світового рівня та адаптацію до міжнародних стандартів аудиту. Основою концепції внутрішнього аудиту на підприємстві є сукупність цілей, прийомів, методів і способів реалізації діяльності зі збору, фіксації, перевірки і контролю інформації про діяльність підприємства. Результати,

отримані по засобах використання процедур вживаних в ході перевірки, можуть бути використані керівництвом для ухвалення ефективних управлінських рішень. Ці рішення поширюються як на перспективну діяльність фірми, так і на її поточну роботу.

У загальному вигляді концепція внутрішнього аудиту на підприємстві представлена на рис. 3.6. Запропонована концептуальна модель максимально гармонізує практичне застосування міжнародних стандартів внутрішнього аудиту. Основні положення концепції дозволяють забезпечити системність поглядів по теоретичним, методичним, організаційним та практичним аспектам внутрішнього аудиту. Основні положення концепції дозволяють забезпечити системність поглядів з теоретичних, методичних, організаційних і практичних аспектів внутрішнього аудиту.

«Створення концепції внутрішнього аудиту має базуватися на принципах, що лежать в основі формування, функціонування та вдосконалення системи внутрішнього аудиту» [143]. Системи принципів внутрішнього аудиту, які представлені різними авторами, мають неоднаковий зміст. Проаналізувавши пропозиції різних авторів, щодо принципів внутрішнього аудиту пропонуємо виділити чотири групи: основні, загальні, специфічні та етичні (табл.3.5).

Таблиця 3.5.

Система принципів внутрішнього аудиту

Основні	Загальні	Специфічні	Етичні
Незалежність	Системність	Поділ виконання і контролю	Професійна компетентність
Об'єктивність	Ефективність	Дозвіл і схвалення	Чесність
Достовірність		Регламентація	Конфіденційність
Законність			Доброзичливість
Відповідальність		Стандартизація	Професійна поведінка
Ефективність		Адекватність	
Безперервність		Результативність	
Професійна компетентність			



Рис. 3.6. Концепція внутрішнього аудиту

Вперше основний принцип аудиту – незалежність був прийнятий IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (ІНТОСАІ) в м Лімі (Республіка Перу) в 1977 р і надалі закріплений іншими міжнародними документами [55]. Виділення принципів дозволить сформувати основні моменти функціонування і вдосконалення системи внутрішнього аудиту, які в подальшому повинні одержати більш докладне тлумачення в стандартах внутрішнього аудиту відповідно до специфіки діяльності корпорації [143].

Таким чином, систематизовані у вигляді моделі концептуальні основи внутрішнього аудиту, сприятимуть розкриттю методичних, організаційних та практичних аспектів аудиту. Концептуальні основи задовольняють потребам міжнародних стандартів, які регулюють діяльність внутрішніх аудиторів і визначають напрям удосконалення аудиту в системі управління.

3.3. Методичне забезпечення реалізації концепції ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту

Сьогодні відбувається трансформація внутрішнього аудиту в інструмент оцінки ризиків, спостерігається зміщення акцентів від оцінки окремих операцій до оцінки ризиків у діяльності компанії в цілому.

У швидко мінливих умовах ведення сучасного бізнесу існує велика потреба у внутрішньому аудиті і великі можливості для внутрішнього аудиту. Важливим є перенацілення внутрішнього аудиту на найбільш значущі ризики, які можуть визначити успіх чи невдачу організації [216]. Для цього від підрозділів внутрішнього аудиту потрібно краще розуміння найбільш істотних ризиків і їх впливу на організацію. Незважаючи на очевидну актуальність, ця цитата відноситься до одного з досліджень, яке компанія КПМГ провела незабаром після кризи на фондових ринках 1997-1998 років. Наступний

світовий економічний спад в результаті зробив благотворний вплив на розвиток внутрішнього аудиту. Перш за все були критично переосмислені існуючі принципи і підходи, наслідком чого стала поява серйозно оновлених Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту.

Головним критерієм ефективності внутрішнього аудиту стає не кількість виявлених в фінансовому обліку порушень, а корисність внутрішнього аудиту для компанії і застережливий характер його роботи. З цією метою внутрішній аудит повинен охоплювати всі основні функціональні напрямки діяльності компанії, використовуючи ризик-орієнтований підхід до організації своєї роботи.

Новий підхід до організації внутрішнього аудиту в компанії полягає в використанні методології управління ризиками, на основі якої вибудовується методологія самого внутрішнього аудиту. Ризик - орієнтований підхід до організації внутрішнього аудиту включає використання даних системи управління ризиками при плануванні внутрішнього аудиту та управління ризиками власної діяльності.

За словами Річарда Чемберса (Richard Chambers), президента і генерального директора Інституту внутрішніх аудиторів, «Внутрішній аудит має тенденцію бути дуже реакційним по відношенню до ризику» [216]. «Здатність виявляти ризики і управляти ними вважається сьогодні в світі бізнесу ключовим фактором успіху. Заходи, що вживаються протягом ряду років, зусилля з інтеграції заходів в області управління ризиками та впровадження процедур контролю в рамках загальної діяльності підприємств дозволяють службам внутрішнього аудиту трансформувати свою роль, охоплюючи сферу управління ризиками і набуваючи більш важливе в стратегічному плані значення для організації» [216].

Як показують дослідження, відбувається зміщення функції внутрішнього аудиту від моделі внутрішнього аудиту з упором на забезпечення контролю на орієнтовану на ризик модель, в якій оцінка ризику і контролю заснована на

ефективності процесів управління ризиками яка розроблена керівництвом (рис. 3.7).

Орієнтоване на ризик мислення означає, що внутрішні аудитори приймають всеосяжний концептуальний підхід до аудиту, оцінки ризиків та управління ризиками, який виходить далеко за рамки вузької уваги контролю. З таким мисленням внутрішні аудитори збільшували б свою функціональну цінність в той час, коли оцінка ризиків і управління ризиками стали основними зацікавленими сторонами.

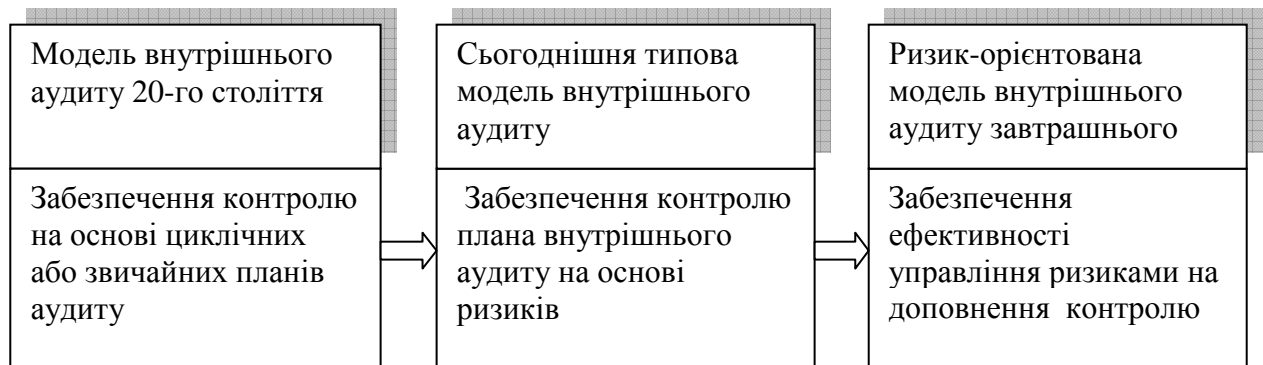


Рис. 3.7. Зміщення фокусу внутрішнього аудиту

Грунтуючись на наших дослідженнях, ми сприймаємо потенційну цінність функції внутрішнього аудиту як залежну від двох ключових чинників: характеру первинної спрямованості внутрішнього аудиту та відносної зрілості процесів управління ризиками в організації, якій вона служить. Ці кореляції показані на рис. 3.8.

Оскільки організації підвищують свої можливості по управлінню ризиками, вони розвиваються на чотирьох етапах зрілості управління ризиками, як показано на горизонтальній осі моделі вартості внутрішнього аудиту.

Етап 1: Внутрішній контроль. На першому етапі зрілості управління ризиками керівництво зосереджено на забезпеченні впевненості в тому, що вибрані ключові національні засоби управління, як правило, в зонах підвищеного ризику, функціонують відповідно до проекту. Однак на даному етапі організація, ймовірно, не охопила формальний механізм внутрішнього

контролю або управління ризиками, і хоча він розробив елементи управління, ці елементи управління часто недостатньо добре задокументовані. Коли організація знаходиться на першому етапі, її керівництву ще належить офіційно провести і документувати оцінку ризику для всього підприємства.

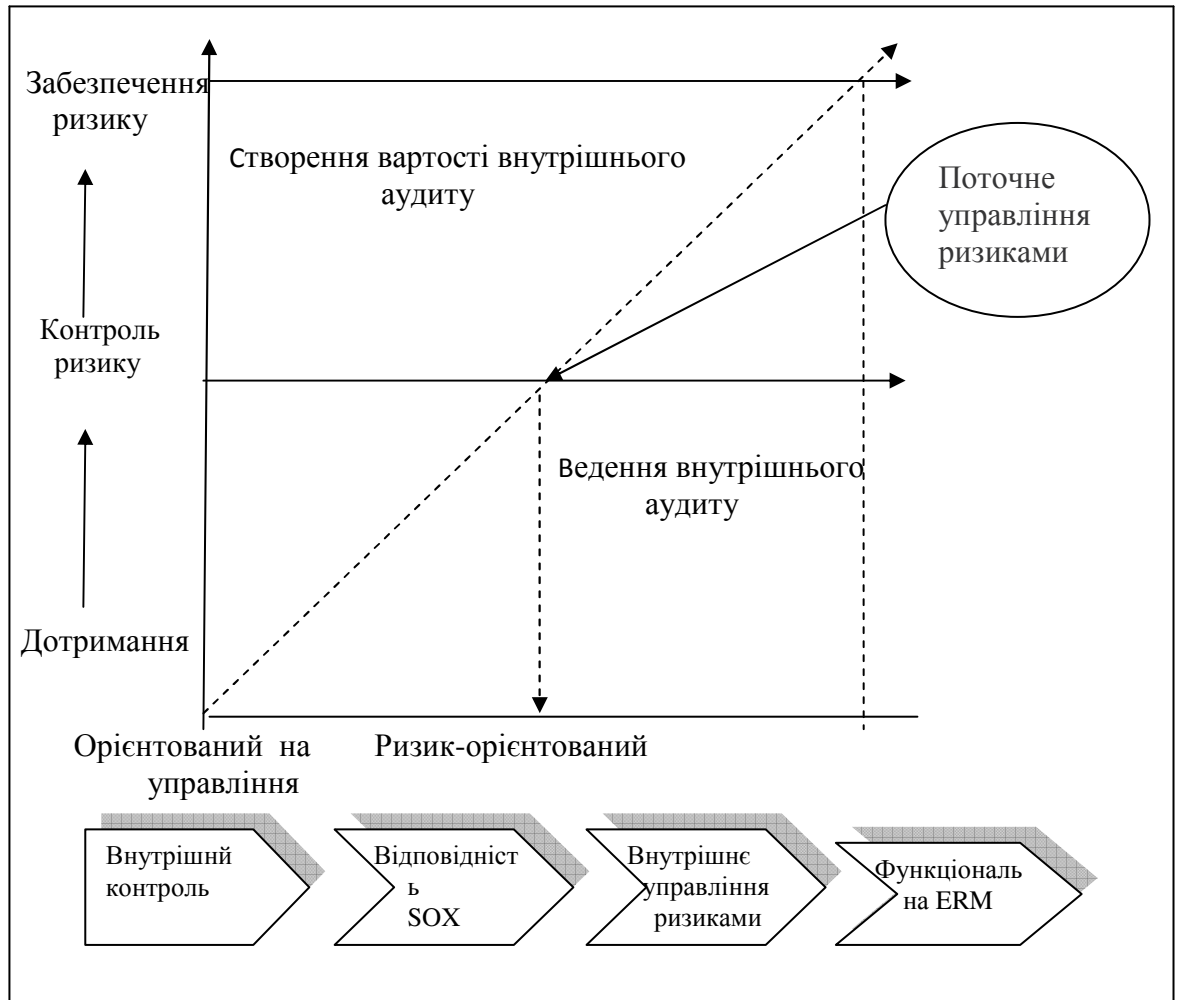


Рис. 3.8. Модель оцінки внутрішнього аудиту

Етап 2: Відповідність закону Сарбейнса-Окслі. Закон Сарбейнса-Окслі 2002 року потребує від компаній прийняття загального визначення внутрішнього контролю, такого як оприлюднене COSO і офіційно документувати їх діяльність з внутрішнього контролю. Закон також дає поштовх для багатьох компаній оформити свій підхід до управління, моніторингу та тестування внутрішнього контролю. Спочатку більшість компаній приділяли значну увагу дотриманню Закону. Це з часом змінилося, оскільки організації спростили процеси дотримання і поліпшили свої здібності

документувати і контролювати ефективність внутрішнього контролю. Крім того, деякі групи корпоративного управління почали розробляти офіційні оцінки ризиків на рівні підприємств для посилення своїх зусиль щодо дотримання закону Сарбейнса-Окслі.

Етап 3: Неформальне управління ризиками. На третьому етапі управління ризиками керівництво розробляє власну оцінку ризиків на рівні підприємства і прагне визначити ERM для організації. Менеджмент може встановлювати схильність до ризику, розробити процеси управління ризиками і звітувати перед радою директорів про свою діяльність з управління ризиками. Організація може використовувати автоматизовані інструменти для підтримки звітності в масштабах всього підприємства з питань ризику і контролю.

Етап 4: Функціональне управління ризиками на рівні підприємства. На заключному етапі зрілості управління ризиками керівництво визначає і реалізує формальні процеси управління ризиками. Керівництво прийняло офіційне визначення для ERM, таке як структура управління ризиками корпоративного управління COSO і провело комплексну оцінку ризиків на рівні підприємств. Керівництво також встановлює схильність до ризику для організації, керує і контролює відповіді на питання управління ризиками, а також забезпечує впевненість ради директорів в ефективності процесів управління ризиками організації. Організація 4-го етапу може мати головного співробітника з питань ризику. Це може привести до управління і моніторингу ризиків та контролю в режимі реального часу.

Необхідно відзначити, що відносно підходів до проведення внутрішнього аудиту який ґрунтується на оцінці ризику немає єдиної думки в спеціалізованій (переважно англійській) літературі. Як приклади можна привести: модель Інституту внутрішніх аудиторів Великобританії і Ірландії, методика Девіда Гриффітса, модель Д. МакНеймі і Дж.М. Селіма, інтегрована модель управління ризиками Комітету COSO (Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея, США).

Згідно з моделлю Інституту внутрішніх аудиторів Великобританії і Ірландії в якості основної мети проведення внутрішнього аудиту який ґрунтується на оцінці ризику розглядається надання незалежних гарантій раді директорів компанії в тому, що:

- процеси управління ризиками, встановлені менеджментом в організації включають всі види ризиків, до яких організація схильна;
- дані процеси ризик-менеджменту організовані ефективно;
- дії менеджменту щодо зниження розглянутих їм ризиків достатні і ефективні, а також забезпечують зниження цих ризиків до рівня прийнятного для ради директорів;
- в організації є дієва система внутрішнього контролю, в достатній мірі знижує ризики, що розглядаються менеджментом.

Загальний підхід до заснованого на ризику внутрішнього аудиту знайшов своє продовження в розробках ряду іноземних авторів [180]. Найбільш цікавим з нашої точки зору є порядок проведення внутрішнього аудиту який ґрунтується на оцінці ризику, яка запропонована Девідом Гриффітом [180].

Даний автор як критерій досягнення рівня розвитку в організації процесу ризик-менеджменту розглядає наявність і якість ризик-регістра – карти ризиків, в якій ідентифікуються і оцінюються ризики менеджментом організації. Даний факт є безсумнівним плюсом запропонованої методики, тому що дозволяє застосовувати викладений в документі ІВА Великобританії і Ірландії загальнотеоретичний підхід на практиці.

Крім розглянутих вище підходів, інтерес викликає модель підвищення ефективності функції внутрішнього аудиту за допомогою використання методів ризик-менеджменту, яка запропонована Д. МакНеймі і Дж.М. Селімом [196]. Основними структурними елементами даної моделі є: 1) бізнес-цілі організації, 2) специфічні для галузі методи і моделі управління ризиками, 3) визнання і оцінка бізнес-ризиків, 4) процес стратегічного планування, 5) виділення об'єктів аудиту, 6) щорічний бізнес - план, 7) щорічний план аудиту, 8) індивідуальне аудиторський завдання.

Найбільш передовими в даний час вважаються моделі ризику і контролю, розроблені The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) в США, яка створена присяжними бухгалтерами, внутрішніми аудиторами, фінансовими менеджерами для вивчення ситуації в США. У доповіді «COSO Enterprise Risk Model - Integrated Framework», опублікованому в жовтні 2004 році, розкрито зв'язок ризик-менеджменту з внутрішнім контролем / аудитом. Дана концепція розглядає все різноманіття і взаємозв'язок ризиків і ризикових ситуацій, з якими може зіткнутися компанія, а також описує структуру побудови системи управління ризиками.

Чотири категорії цілей компанії представлені на верхній грані куба вісім компонентів процесу управління ризиками – горизонтальними рядами, а підрозділи компанії – вертикальними рядами. Дана діаграма відображає здатність організувати управління ризиками у всій повноті або ж за категоріями цілей, компонентів, підрозділам, або на більш низькому рівні. Дана діаграма відображає здатність організувати управління ризиками у всій повноті або ж за категоріями цілей, компонентів, підрозділів, або на більш низькому рівні.

Виходячи з аналізу концептуальних підходів до проведення ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту, вважаємо, що розробка концепції повинна проводитися на основі існуючої концепції «Управління ризиками організації. Інтегрована модель» Комітету COSO (Комітету спонсорських організацій, США) з урахуванням ряду коментарів до основних її компонентів, які представлені далі. У загальному вигляді інтерпретована концепція проведення ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту, розроблена з використанням Концепції «Управління ризиками організації. Інтегрована модель» комітету COSO, представлена на рис. 3.9.

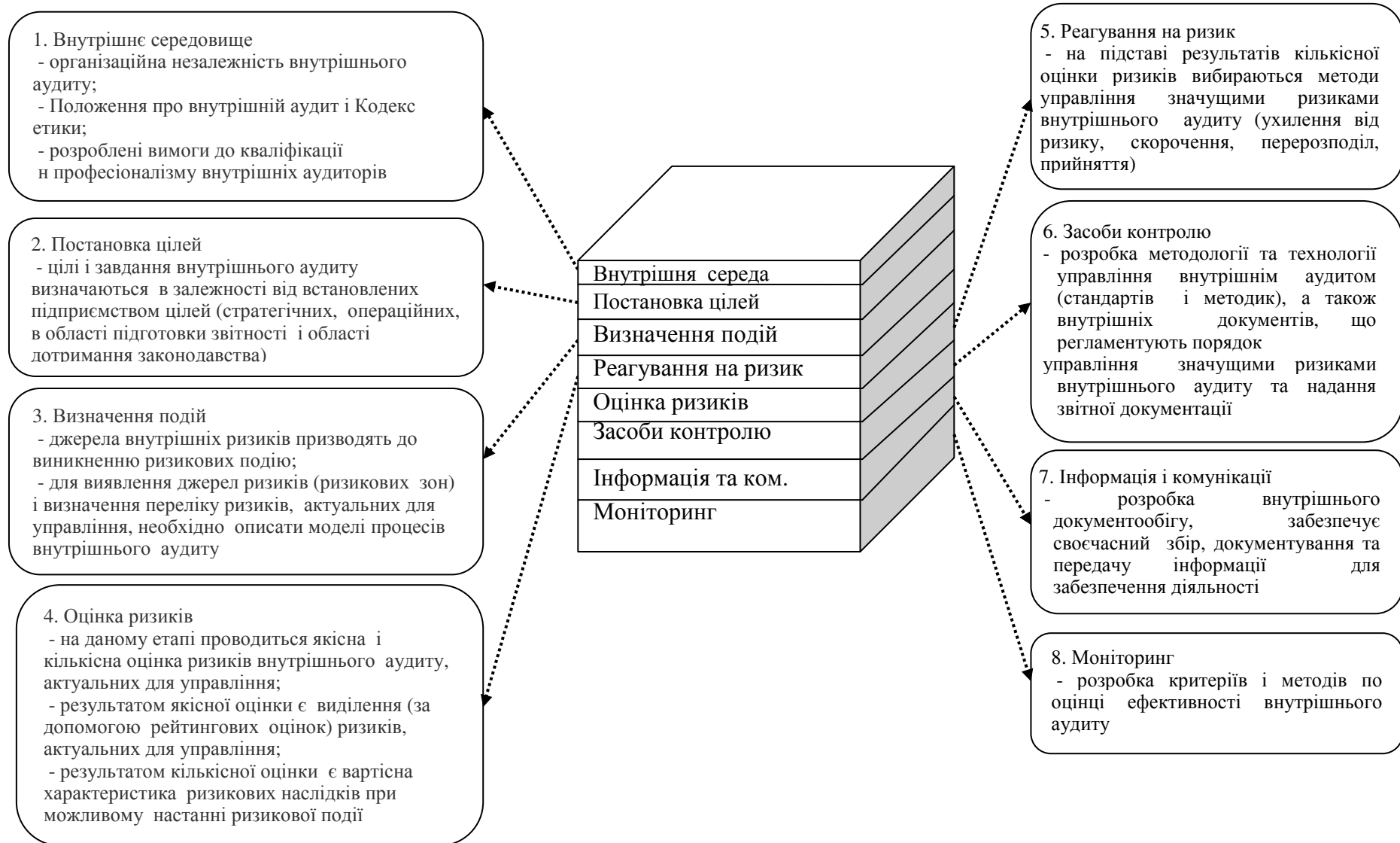


Рис. 3.9. Концепція ризик - орієнтованого внутрішнього аудиту на базі моделі Комітету COSO

Таким чином, побудова системи управління ризиками внутрішнього аудиту, з нашої точки зору, слід проводити з використанням концепції «Управління ризиками організації. Інтегрована модель» Комітету COSO. Важливим завданням при цьому є вибір методів інтерпретації якісної (рейтингової) оцінки в кількісну (вартісну) оцінку. Результати кількісної оцінки ризиків наочно показують значимість (з точки зору величини можливого збитку для компанії) досліджених ризиків і дозволяють більш точно визначити найбільш проблемні з точки зору черговості організації управління ризиками процеси внутрішнього аудиту. Запропонована концепція може бути використана як для оцінки ризиків організації в цілому, так і для управління ризиками в рамках самої діяльності внутрішнього аудиту.

В даний час методичні аспекти використання ризик-орієнтованого підходу для внутрішнього аудиту не повністю розроблені. Доцільним представляється адаптувати ризик-орієнтований підхід до проведення внутрішнього аудиту до специфіки українських і лівійських підприємств. Запропоновано етапи організації внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу (табл.3.6).

Таблиця 3.6.

Етапи організації внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу

Етапи	Характеристика
I	Внутрішній аудитор здійснює збір інформації про цілі підрозділів і аналізує раціональність цих цілей. Якщо мета не узгоджується із загальною стратегією організації, її реалізація буде надавати негативний вплив на діяльність організації і може становити великий ризик для організації. Цілі повинні бути конкретними і вимірюваними; здійсненними; повинні бути сформульовані відповідно до характеристики і завданням підрозділу, обмежені за тривалістю.
II	Передбачає оцінку ризиків і визначення необхідних процедур контролю для їх мінімізації. Методика оцінки ризиків внутрішнього аудиту відрізняється від оцінки ризиків у зовнішньому аудиті, оскільки зовнішній аудитор основну увагу приділяє тільки ризикам аудитора, а внутрішній враховує всі ризики, властиві як зовнішньої, так і внутрішнє середовище організації. Внутрішні аудитори повинні оцінити ризики, властиві бізнес-процесів, визначити процедури контролю та дії, необхідні для обмеження негативного впливу цих ризиків. Для цього внутрішні аудитори повинні мати глибоке розуміння бізнес-процесів і системи внутрішнього контролю самого підприємства.

Закінчення табл. 3.6.

III	Здійснюється оцінка системи внутрішнього контролю та ефективності раніше розроблених і реалізованих заходів щодо зменшення ризиків з метою виявлення залишкового ризику в поточному періоді. Для отримання інформації внутрішні аудитори можуть використовувати метод інтерв'ю, документування, дотримання, анкетування, і результати відображаються у вигляді блок-схеми, таблиці.
IV	Проводиться порівняння результатів другого і третього етапу з метою виявлення недоліків системи управління ризиками організації. Виявлені недоліки є основою для розробки заходів щодо вдосконалення системи управління ризиками.
V	Аудитори оцінюють залишкові ризики з метою визначення відповідних аудиторських процедур і розміру вибірки для проведення внутрішнього аудиту. План внутрішнього аудиту, розроблений на основі результатів оцінки ризику, повинен бути змінений, відкоригований відповідно до зміни зовнішнього середовища, бізнес-процесів і ризиків, пов'язаних з ними. На підставі оцінених ризиків аудитори визначають і виконують подальші аудиторські процедури для конкретних оцінених ризиків.

Здійснення перерахованих етапів дозволить аудитору, який проводить перевірку відповідно до концепції ризик-орієнтованого аудиту, з достатнім ступенем впевненості сформулювати думку про доцільність використання ресурсів для досягнення цілей організації.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок що в сучасних умовах економічної невизначеності відчувається гостра необхідність в аналізі можливостей внутрішнього аудиту в умовах переходу до МСФЗ та МСА. А це вимагає розробки більш науково-методичних підходів до процесу внутрішнього аудиту.

1. В даний час відсутня єдина точка зору щодо сутності внутрішнього аудиту та його місця в системі внутрішнього контролю організацій, відсутні загальні і детальні методики. Аналіз перерахованих визначень внутрішнього аудиту дозволяє стверджувати, що внутрішній аудит містить в собі певний дуалізм, який полягає в тому, що, з одного боку, внутрішній аудит покликаний бути тим механізмом, який повинен оцінювати, аналізувати систему внутрішнього контролю з метою підвищення ефективності

останньої. З іншого боку, внутрішній аудит є частиною системи внутрішнього контролю. На основі проведених досліджень сформульовано авторське визначення внутрішнього аудиту, в якому враховані три основні положення внутрішнього аудиту: корпоративне управління, ефективність бізнес-процесів і управлінням ризиками.

2. Система внутрішнього аудиту економічного суб'єкта являє собою сукупність організаційної структури, внутрішніх нормативних документів, методик і процедур. Розвиток внутрішнього аудиту багато в чому залежить від розмірів і складності фактів господарського життя, що впливають з них господарських операцій, що здійснюються в господарюючих суб'єктах. Для оцінки ролі внутрішнього аудиту в період переходу до МСФЗ та МСА досліджено фактори, що впливають на розвиток внутрішнього аудиту, визначені завдання, які вирішуються системою внутрішнього аудиту та варіанти реалізації функцій внутрішнього аудиту.

3. Подальше зростання розмірів і структурної розгалуженості організації, підвищення рівня ризиків, пов'язаних зі змінами внутрішнього та зовнішнього середовища, призводить до необхідності створення незалежного підрозділу, яке не здійснює контроль як такий, а оцінює, наскільки діюча система внутрішнього контролю дозволяє контролювати ризики. Саме цю функцію і виконують служби внутрішнього аудиту (СВА). На основі досліджень, які проведені компанією «PwC», виявило вісім відмінних характеристик ефективної роботи служби внутрішнього аудиту.

4. Для оцінки ефективності діяльності структурного підрозділу внутрішнього аудиту розроблена методика експрес - оцінки. Дана методика, може застосовуватися як зовнішніми аудиторами при виконанні службових обов'язків, так і внутрішніми аудиторами при оцінці своєї ефективності і можливого факту використання зовнішніми аудиторами результатів їх діяльності. При розробці методики експрес - оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту економічного суб'єкта були враховані чотири фактори, що впливають на ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту:

організаційний статус структурного підрозділу внутрішнього аудиту, обсяг функцій, професійна компетентність співробітників підрозділу і належна професійна сумлінність.

5. Для формування теоретичних і методологічних основ внутрішнього аудиту сформовано концепцію. Доведено, що основою концепції внутрішнього аудиту на підприємстві є сукупність цілей, прийомів, методів і способів реалізації діяльності зі збору, фіксації, перевірки і контролю інформації про діяльність підприємства. Результати, отримані по засобах використання процедур вживаних в ході перевірки, можуть бути використані керівництвом для ухвалення ефективних управлінських рішень. Ці рішення поширюються як на перспективну діяльність фірми, так і на її поточну роботу. Запропонована концептуальна модель максимально гармонізує практичне застосування міжнародних стандартів внутрішнього аудиту.

6. На основі концепції Комітету COSO «Управління ризиками організації. Інтегрована модель» запропонована концепція проведення ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту, що дозволяє встановити послідовність управлінських дій при проведенні внутрішнього аудиту, визначити ризикові зони й ідентифікувати ризики по процесам, встановити причинно-наслідкові зв'язки між цими ризиками і провести відбір внутрішніх ризиків, актуальних для управління. Іншими словами, дана концепція описує структуру побудови процесу управління ризиками в рамках проведення внутрішнього аудиту.

7. Наголошено, що в даний час методичні аспекти використання ризик-орієнтованого підходу для внутрішнього аудиту не повністю розроблені. Доцільним представляється адаптувати ризик-орієнтований підхід до проведення внутрішнього аудиту до специфіки українських і лівійських підприємств і запропоновано етапи організації внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу.

Результати наукових (експериментальних) досліджень даного розділу наведено в працях [1, 2, 6, 9, 11, 16].

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є теоретичне узагальнення та вирішення науково-практичного завдання, яке полягає в розвитку теоретико-методичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо організації обліку і аудиту за міжнародними стандартами в умовах інтеграції в світову економіку, що дозволило досягнути поставленої мети. За результатами дисертаційного дослідження сформульовано висновки, викладено найбільш вагомими результати, що характеризують наукову новизну і особистий внесок автора:

1. В процесі дослідження з'ясовано, що в останні роки глобалізація економічних відносин спричинила зміни господарського життя економічних суб'єктів, зумовила необхідність уніфікації правил ведення бухгалтерського обліку в усьому світі як інструменту ділової комунікації, здатного передавати економічну інформацію. Доведено, що при розгляді процесів, направлених на зменшення розбіжностей у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності різних країн, використовують такі поняття як «гармонізація», «стандартизація» та «конвергенція».

Проведений аналіз дефініцій, які визначені різними авторами, дозволив запропонувати уточнене визначення поняття «гармонізація», яке стало підґрунтям для зближення облікових систем різних країн та створення єдиної, гнучкої системи обліку, яка може бути застосована всіма країнами. Доведено, що мінімізація відмінностей між національними системами обліку розглядається тільки в контексті освіти міжнародної моделі бухгалтерського обліку. На думку автора, такий підхід до аналізу змін в області бухгалтерського обліку не є виправданим, оскільки не відображає ідею інтеграції. Виділення моделей є способом класифікації національних систем обліку, проте розвивати або інтегрувати самі моделі неможливо. На основі якісного аналізу Міжнародних стандартів, Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США і Директив Європейського Союзу виявлено переваги МСФЗ і обґрунтовано доцільність їх використання в якості основи

глобальної інтеграційної моделі підготовки та поширення фінансової інформації.

2. Досліджено сучасний стан розвитку системи бухгалтерського обліку Лівії, на основі чого систематизовано основні недоліки і об'єктивні причини, що є бар'єром для її подальшого реформування, а саме: недосконалість національного регулятора та існуючих законів і фінансових положень; відсутність в облікових працівників адекватних навичок роботи зі стандартами; недостатній рівень освіти з бухгалтерського обліку; відсутність взаємодії між розробниками МСФЗ та національними регулюючими органами та ін. Для вирішення цих проблем розроблено комплекс заходів щодо розвитку лівійської бухгалтерської професії і її входженню в загальносвітове професійне співтовариство.

3. Для виокремлення правил обліку і звітності, які здатні стати основою міжнародної гармонізації в даній області, запропоновано, по-перше, визначити спектр можливих альтернатив і, по-друге, критерії їх оцінки. Оскільки в теорії бухгалтерського обліку та теорії міжнародної інтеграції не розглядаються питання вибору адекватної моделі підготовки та поширення інформації або інструменту макроекономічних перетворень, в рамках даного дослідження сформована методика вибору правил обліку і звітності на основі порівняння правил ведення обліку та складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ або GAAP US, як альтернативних систем, які знаходяться в процесі конвергенції і в той же час претендують на роль світових стандартів. На основі аналізу практики переходу міжнародних компаній від використання GAAP US до МСФЗ розроблено загальний план переходу на МСФЗ, який передбачає 4 етапи. Отримані результати можуть бути використані як при складанні детального покрокового плану переходу від GAAP US до використання МСФЗ, так і в процесі самого переходу.

4. При підготовці фінансової звітності відповідно до МСФЗ велике значення має застосування облікової політики. Вибір облікової політики організацією, яка складає звітність відповідно до МСФЗ, не є довільним, а

обмежується положеннями стандартів і їх інтерпретацій. Тим не менш, завжди буде присутній такий фактор, як необхідність застосування професійного судження. Проведене дослідження дозволило побудувати організаційну та методичну моделі облікової політики організації, як невід'ємних складових фінансової звітності, що забезпечує взаємозв'язок вимог діючих нормативних документів і практики їх застосування і включає комплексне рішення неопрацьованих в МСФЗ методичних аспектів. Запропонована модель є практичним інструментом для самостійної підготовки облікової політики за МСФЗ комерційними організаціями.

5. Особливої актуальності набуває теоретична і практична розробка методу складання фінансової звітності за вимогами МСФЗ і його застосування в рамках комплексного підходу до організації процесу підготовки фінансової звітності, гарантуючи достатню точність подання фінансової інформації в прийнятні терміни. В результаті проведеного порівняльного аналізу способів отримання першої звітності за МСФЗ українськими компаніями з метою виявлення найбільш оптимального та надання пропозицій щодо подальшого розвитку методики реалізованої в рамках застосування даного способу зроблено висновок, що в даний час найбільш ефективним, з точки зору фінансових витрат і кінцевого результату є комбінація таких способів підготовки першої звітності як трансформація, трансляція і спосіб паралельного обліку. На основі даного висновку запропоновано комбінований метод при переході до складання фінансової звітності за МСФЗ.

6. Застосування засобів комп'ютеризації при підготовці звітності за МСФЗ є невід'ємним етапом розвитку фінансової функції кожної компанії, яка готує фінансову звітність за міжнародними стандартами. В якості основних переваг використання автоматизованої форми обліку для цілей підготовки фінансової звітності за МСФЗ можна виділити: скорочення термінів її підготовки, внаслідок чого фінансові звіти, підготовлені відповідно до вимог МСФЗ, є базою для прийняття оперативних

управлінських рішень менеджментом компанії; підвищення аналітичності інформації, що дозволяє найбільш ефективно проводити аналіз фінансово-господарської діяльності компанії; підвищення прозорості процесу підготовки фінансової звітності за МСФЗ, що дозволяє забезпечити більш високий рівень її достовірності і вибудувати на її основі більш ефективну систему управлінського обліку. На основі запропонованого комбінованого методу, розроблена модель автоматизації складання бухгалтерської (фінансової) звітності в умовах переходу на міжнародні стандарти.

7. На основі ретроспективного аналізу світової та вітчизняної практики розвитку аудиту науково обґрунтовано, що процес проведення внутрішнього аудиту направлено на досягнення достовірності облікової інформації та правильності відображення внутрішніх процесів, що відбуваються в організації. Систематизовані у вигляді моделі концептуальні основи внутрішнього аудиту, сприятимуть розкриттю методичних, організаційних та практичних аспектів аудиту. Концептуальні основи задовольняють потребам міжнародних стандартів, які регулюють діяльність внутрішніх аудиторів і визначають напрям удосконалення аудиту в системі управління.

8. Для підготовки ефективних перевірок якості переходу до МСФЗ аудиторю необхідно знати методику обліку економічного суб'єкта, процес відображення господарських операцій як в первинних документах, так і в регістрах і як наслідок-фінансової звітності. Таким чином, інформаційні потоки є основою проведення внутрішнього аудиту. Запропонований механізм формування інформаційних потоків, які формують процедуру внутрішнього аудиту в форматі МСФЗ та МСА, спрямований на систематизацію та деталізацію інформаційної бази по конкретним ланкам структури економічного суб'єкта з урахуванням галузевого аспекту, їх угруповання по процедурам і напрямками робіт, а також дозволяє послідовно розглядати всі елементи системи обробки даних.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азадэн А. Тенденции внедрения МСА в странах Африки и Ближнего Востока. Актуальні проблеми та перспективи розвитку України в галузі управління та адміністрування: ініціативи молоді [Електронний ресурс] : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Харків, 17 травня 2018 р. Х. : ХДУХТ, 2018. С.40-43. Режим доступу:<http://www.hduht.edu.ua/index.php/uk/conf/1635-conf-17-5-18>.
2. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Концепція внутрішнього аудиту в період адаптації і гармонізації до МСФЗ та МС. Економічний простір. 2018. № 137. С. 95-105.
3. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ. Проблеми економіки. 2018. № 4(38). С.286-293.
4. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Особливості конвергенції національних стандартів із МСФЗ. Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність : Матеріали Міжнар. Наук.- практ.конф. м. Харків, 19 травня 2016 р. : [тези у 2-х ч.]. Харків : ХДУХТ, 2016. Ч. 2. С. 3-4.
5. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Передумови формування сучасної моделі бухгалтерського обліку.[Електронний ресурс]. Імплементація інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу: тези доповідей I Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Харків, 22 березня 2018 р. Х.: ХДУХТ, 2018.С.5-7. Режим доступу: http://www.repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/19340/1/%D0%A2%D0%B5%D0%B7%D0%B8_%D0%B4%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D0%B2..pdf.
6. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Актуальные проблемы внутреннего аудита в условиях адаптации к международным стандартам. Бізнес-навігатор. 2018. Випуск 4 (47). С. 174-180.

7. Акимова Н.С., Асвае Азадэн. Международная конвергенция стандартов бухгалтерського учета: проблемы и перспективы. [Електронний ресурс]. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. Електронне наукове фахове видання. 2018. Выпуск № 4 (15). С.394-402. Режим доступу: www.easterneurope-ebm.in.ua/index.php/.

8. Акимова Н.С., Асвае Азадэн. Международные стандарты бухгалтерського учета в развивающихся странах Африки: проблемы и перспективы. Science and practice: Collection of scientific articles. Thorpe-Bowker®, Melbourne, Australia. 2016 P. 119-125.

9. Акимова Н.С., Азадэн А. Некоторые проблемы принятия МСФО в странах Африки. Фінанси, облік і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: сучасні проблеми та перспективи розвитку теорії і практики: матеріали III Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Харків, 28 жовтня 2016 р. Х. : ХДУХТ, 2016. С. 43-44.

10. Акимова Н.С., Азадэн А. Принятие международных стандартов финансовой отчетности в развивающихся странах. Актуальні питання сьогодення: матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. м. Вінниця, 20 березня 2018 р. Обухів: Друкарня «Друкарник» (ФОП Гуляєва В.М.), 2018. Т.6. С.19-25.

11. Акимова Н.С., Асвае Азадэн. Бухгалтерский учет в развивающихся странах Африки: исторические аспекты. Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III Міжнар.наук.-практ.конф., м. Ужгород, 18-19 квітня 2018 р. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. С. 12-15.

12. Акимова Н.С., Асвае Азадэн. Классификация национальных систем бухгалтерського учета: мировой опыт. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ.конф. м Львів, 17-18 травня 2018р.: Львів, 2018. С. 15-18.

13. Андрієнко В. Поняття та склад фінансової звітності в умовах гармонізації бухгалтерського обліку. Наука молода. 2008. № 9. С. 153-157
14. Арене А., Лоббек Дж. Аудит. Пер. с англ. М.А. Терехова. М.: Финансы и статистика. 1995. 560 с.
15. Архарова З.П. Международные стандарты аудита (МСА): учебно-методический комплекс. М.: Изд. центр ЕАОИ. 2011. 104 с.
16. Асвае Азадэн. Текущее состояние и перспективы перехода на МСА в развивающихся странах Африки и Ближнего Востока. Причорноморські економічні студії. 2018. Выпуск 30, Частина 2. С. 122-128.
17. Асвае Азадэн. Должна ли Африка принять МСФО? Развитие харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність: Матеріали Міжнар.наук.-практ.конф.присвяченої 50-річчю заснування Харківського державного університету харчування та торгівлі, 18 травня 2017 р. : [тези у 2-х ч.] м. Харків : ХДУХТ, 2017. Ч. 2. С. 5-6.
18. Асвае Азадэн. Некоторые аспекты внедрения международных стандартов финансовой отчетности Ливии. Економіка, фінанси, облік та управління: оцінка та перспективи розвитку в Україні та світі: тези доповідей Міжнар. Наук.-практ.конф. м. Полтава, 22 грудня 2017 р.: у 3 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2017. Ч. 2.С. 29-31.
19. Асвае Азадэн. Концептуальные основы составления финансовой отчетности по МСФО: критический анализ. Фінансові механізми сталого розвитку України : матеріали I Міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 25-26 жовтня 2018 р. X. : Видавництво Іванченка І. С., 2018. С.174-177.
20. Асвае Азадэн. Роль институционального давления на принятие МСФО в развивающихся странах. Развитие харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність : тези доповідей Міжнар. наук.-практ.конф., м Харків, 19 листопада 2018 р. [тези у 2 ч.]. X. : ХДУХТ, 2018. Ч. 2. - С. 7-8.

21. Байдибекова С.К. Проблеми і ефекти від впровадження автоматизованих інформаційних систем [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://vestnik. uara.ru/en/issue/2013/02/16/](http://vestnik.uara.ru/en/issue/2013/02/16/).
22. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. К.: 2000. 692 с.
23. Безверхий К. В. Облікові підходи до формування фінансової звітності: національний та міжнародний аспекти. Наукові праці НДФІ. 2016. № 2 (75). С.62-73
24. Бенько М.М., Сопко В.В. Інформаційні технології як фактор інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту. Економічний форум. 2015. №1. С.254-262
25. Берко И. А. Учет и отчетность по МСФО в 1С: Предприятия 8.0 в вопросах и ответах. М.: ООО «1С - Пабблишинг». 2005. 218с.
26. Богуцька Л.Т. Актуальні питання підготовки фінансової звітності за МСФЗ: завдання та виклики сучасності. Економіка і суспільство. Випуск № 13/2017. С. 1302-1306
27. Бразілій Н.М., Крот Ю.М. Особливості впровадження комп'ютерних бухгалтерських програм на підприємстві в сучасних умовах господарювання. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 22. 2018. С. 900-904
28. Бутинець Ф.Ф. Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація. Вісник ЖДТУ. 2003. № 2(24). С. 3-11
29. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення: монографія під загальною редакцією Герасименка С.С. Суми: ДАБС, 2009. 200 с.
30. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доп.) К. ; Ірпінь : Перун. 2005.1728 с.
31. Войтюшенко Н. М. Сучасні можливості автоматизації бухгалтерського обліку підприємств. Проблеми і перспективи реалізації

облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу. 2011. С. 33-36

32. Волкова Е. Автоматизация системы финансового учета: начальный этап. МСФО на практике. 2012. №3. С. 14-22.

33. Волот О. І. Методологічні основи та організація інформаційної системи бухгалтерського обліку, контролю та аудиту в умовах автоматизованої обробки інформації. Облік, аналіз, аудит. 2011. № 12. С. 35-41.

34. Впровадження бухгалтерської програми 1С. [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://flsamara.ru/1chtml/1c-introduction/vnedrenie1c.html>.

35. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД [Електронний ресурс]. Незалежна асоціація банків України. Режим доступу: <http://www.nabu.org.ua/Analitics/MSFO.pdf>.

36. Гадзевич О.І., Сафарова А.Т. Впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні. «Львівська політехніка». 2007. №577. С. 67-70

37. Верига Ю.А., Левченко З.М., Ватуля І.Д. Звітність підприємств 2-ге видання, доповнене і перероблене. Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури. 2008. 776 с.

38. Гариссон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта. М.: Техника управления, 1931. 298 с.

39. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія. за заг. ред. Д. М. Серебрянського. К. :Алерта. 2013. 366 с.

40. Гершун А.М., Аверчев И.В., Герасимова Е.Б. Учёт по международным стандартам. М., 2015. 238 с.

41. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. К.: ЦУЛ. 2007. 522 с.

42. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. №8-9. С.54.
43. Головай Н. М., Ясишена В. В. До питання формування облікової політики як фактора управління діяльністю суб'єкта господарювання [Електронний ресурс]. Ефективна економіка. 2018. № 4. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6230>
44. Делойт Туш Томацу Лимитед (Deloitte Touche Tohmatsu Limited). Предисловия к МСФО (Preface to International Financial Reporting Standards) [Електронний ресурс] Режим доступу: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/preface>
45. Документи Конференції Організації Об'єднаних Націй з торгівлі і розвитку. Дев'ята сесія ООН. Нью-Йорк – Женева, 1997. 311с.
46. Дружиловская Э.С. Современные проблемы бухгалтерского учета с точки зрения аналитиков. Международный бухгалтерский учет. 2015. № 10. С. 54-64.
47. Елисеева Л.В. Проблемы и перспективы автоматизации бухгалтерского учета. Экономика и социум. 2015. № 4 (17). С. 281-287.
48. Єфіменко В.І. Напрями гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Фінанси, облік і аудит. 2011. №18. С. 278-284
49. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. Навч. посіб. К.: НУХТ, 2012. 335 с.
50. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использ. нац. стандартов): Учеб. пособие. К.: А.С.К. 2002. 864с.
51. Зырянова Т.В., Скребкова Ж.Р. Методологические и методические подходы к гармонизации бухгалтерского учета в условиях автоматизации и перехода на МСФО. Международный бухгалтерский учет. 2008. № 8 (116). С.43-56
52. Карецкий А. Ю. Стандартизация бухгалтерского учета и ее влияние на принятие Международных стандартов финансовой отчетности в России. Власть. 2012. №10. С. 121-124.

53. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://buhgalter911.com>
54. Колінько Н.І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам. Науковий вісник НЛТУ України. 2012. Вип. 224. С.215-220
55. IX Конгресс Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) 1977г. Лимская декларация руководящих принципов контроля. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ach.gov.ru>.
56. Коноплева И. А., Коноплева А. С. Комплексный подход к автоматизации бухгалтерского учета в условиях перехода на МСФО. Международный бухгалтерский учет. 2011. № 33(183). С.41-46
57. Косташ Т.В. Формування облікової політики за МСФЗ як стимул ефективного розвитку підприємства. [Електронний ресурс]. Молодий вчений. 2018. № 4 (56). С. 134-138 Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_4%281%29__34
58. Крутова А.С., Янчев А.В. Перспективи гармонізації обліку в Україні в рамках податкової реформи. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2014. № 2. С.15-25
59. Курило Г. М. Реформування фінансової звітності до МСФЗ: проблеми та шляхи їх подолання. Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів. Матеріали II Всеукр. наук.- практ. інтернет-конф. Львів, 29 березня 2013р. С. 37-39.
60. Курило Г.М. Перспективи конвергенції МСФЗ з ГААП США: зв'язок з інтеграційним процесом в Україні. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. 2014. №1. С. 152-161
61. Линник О. І. Застосування міжнародного досвіду підготовки звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). Дослідження та оптимізація економічних процесів : кол. монографія. Харків : НТУ "ХПІ", 2015. Розд. 1. С. 69-77.
62. Лист МФ України від 29.12.2017 р. № 35210-06-5/37175 [32]

«Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності».

63. Лоханова Н.О. Корпоративна звітність в Україні і світі в контексті Євроінтеграції – вимоги інвесторів, проблеми, перспективи. Економіка та держава. 2014. № 10. С.6 - 10.

64. Лоханова Н. О. Поглиблення інтеграційних процесів як напрям розвитку облікової системи в управління економічною стійкістю підприємств. [Електронний ресурс] Ефективна економіка. 2014. №11. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3484>

65. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. К.: Знання. 2016. 370 с.

66. Макарова Л.М., Мяліна Е.М. Тенденція розвитку автоматизованого обліку. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://sisupr.mrsu.ru/2012-1/PDF/4_bua/Myalina.pdf.

67. Малофеева Т.Н. Становление и развитие процесса конвергенции двух видов стандартов: МСФО и US GAAP. Корпоративные финансы. 2016. выпуск №3(39). С.70-83

68. Малькевич С. А. Практика использования 1С: консолидация для формирования отчетности по МСФО. [Електронний ресурс]. Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2010. № 6. Режим доступу: <https://finotchet.ru/print/articles/583/>

69. Малышкин А.И. Финансовая отчетность предприятия: Международные и национальные стандарты. Сумы: «Университетская книга», 2008. 158 с.

70. Манько С. В. Автоматизация учета по МСФО: методологическая база проекта. [Електронний ресурс]. Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2011. № 2. Режим доступу: <http://finotchet.ru/articles/763/>

71. Маренич Т.Г. Гармонізація і стандартизація бухгалтерського обліку в Україні. Агроінком. 2009. № 5-8. с.56

72. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu-rik?category=bjudzhet>

73. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів»: [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

74. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки»: [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20(ed_2013)ua.pdf).

75. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_013

76. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) (effective as of January 1, 2013). [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.iiar-ru>.

77. Мизиковский Е. А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. 328 с.

78. Мировой Атлас данных. [Електронний ресурс]. Режим доступу <https://knoema.ru/atlas>

79. Миронова Ю.М. Автоматизация процесса подготовки отчетности по международным стандартам. Международный бухгалтерский учет. 2012. №16 (214). С. 25-35

80. Морозова Е.В. Этапы трансформации бухгалтерской отчетности организации в соответствии с требованиями МСФО. [Електронний ресурс]. Экономические науки: сб. ст. по мат. VII междунар. студ. науч.-практ. конф. № 7. Режим доступу: <http://sibac.info/archive/economy/7.pdf>

81. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета. М., 1999. 565 с.
82. Мюллер Г. Учет: Международная перспектива. М.: Финансы и статистика. 1999. 135 с.
83. Нищенко Л. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами в процесі гармонізації економічних взаємозв'язків. Бухгалтерський облік та аудит. 2006. № 9. С. 6-9.
84. Новейший философский словарь. Под ред. А.А. Грицанова, М.А. Можейко, Т.Г. Румянцевой. Мн. : Книжный дом, 2003. 1280 с.
85. Носонова В. А. Международные стандарты финансовой отчетности и совершенствование управленческих технологий в условиях автоматизации бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. Научное обозрение : электрон. журн. 2017. № 2. Режим доступа: Windows XP/Vista/7/8/10; Acrobat 6 x.
86. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : монографія. К. : ДННУ «Академія фінансового управління». 2013. 294 с.
87. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
88. Олійник О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Чернівці : Українська консалтингова мережа. 2007. 56с.
89. Офіційний сайт внутрішніх аудиторів ІВА (The Institute of Internal Auditors, Inc. ІА). [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://theiia.org>.
90. Пантелеєв В.П., Корінько М.Д. Внутрішній аудит: навч. посіб. К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України. 2006. 247 с.

91. Пархоменко О. Фінзвітність: спроба зблизити НП(С)БО та МСФЗ. Баланс. 2013. № 24(1271) С. 25-27.
92. Пасько О.В. Глобальна конвергенція стандартів фінансової звітності: стан та перспективи Облік і фінанси АПК. 2010. № 2. с. 45-50
93. Петров А. М., Коняхин А.Н. Методика и практика подготовки первой отчетности по МСФО в группе компаний: монография. М. : НИЦ ИНФРА-М. 2015. 319 с.
94. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец.: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К., 2006. 33 с.
95. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 420 с.
96. Подуражня Ю. Місце інформаційного програмного забезпечення в системі бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2010_14/Podurajnya.pdf
97. Покровский Н.Е. Конвергенция, глобализация и конфликт. Электронный ресурс [Електронний ресурс]. Режим доступу:<http://www.politology.yuzlib.org/book>
98. Поліщук О. Особливості аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Аудитор України. Випуск № 10 (227). 2014. С. 22-27
99. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://buhgalter911.com>
100. Порядок подання фінансової звітності. Затверджено постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419.
101. Практическое руководство по применению новых стандартов МСФО. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.pwc.ru/ru/training/ifrs-us-gaap/publications/practical-guide-ifrs-2012.jhtml>.
102. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність

[Електронний ресурс]. Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2258-19>

103. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]. : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV, редакція згідно із Законом N 2545-VIII (2545-19) від 18.09.2018. Режим доступу : < [http:// zakon4.rada.gov.ua/laws/show/ 996-14](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14) >

104. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. [Електронний ресурс]. Закон України від 18 березня 2004 року N 1629-IV. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/16296-15>

105. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.

106. Программные продукты, реализующие подготовку параллельной отчетности в МСФО. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://do.gentocs.ru/docs/inde>.

107. Пушкар М. С. Фінансовий облік. підручник. Тернопіль : Карт-бланш. 2002. 628 с.

108. Радова О.В. Проблеми адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. Економіка і суспільство. 2017. Випуск №10. С. 786-789

109. Радомська Т. А. Проблеми автоматизації процесу контролю на сучасних підприємствах в умовах впровадження МСФЗ. Науковий вісник ДГМА. 2014. № 3 (15Е). С.286-290

110. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь.1999. 476 с.

111. Резнікова В.В., Орлова О.С. Напрями гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання в Україні. Університетські наукові записки. 2014. №2(50). С.210-224

112. Рєзнїкова В.В., Орлова О.С. Перспективи гармонїзації бухгалтерського облїку та фїнансової звїтностї в Україні . [Електронний ресурс]. Адміністративне право і процес. № 1(11). 2015 с.296-331. Режим доступу: <http://applaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/1-11-2015>

113. Решення SAP сегодня. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.sap-microtest.ru/solutions/today_sap/.

114. Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт».1993. 493с.

115. Рожелюк В.М. Стандартизація та гармонізація облїку в контексті міжнародних та національних стандартів. Інноваційна економіка [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/por...al/soc_gum/inek/2011_4/118.pdf

116. Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт». 1993. 493с.

117. Розпорядження про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фїнансової звїтностї в Україні [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.

118. 1С: Предприятие 8. Конфигурация «Управление производственным предприятием». Руководство пользователя. Ч. 2. М.: ЗАО «1С», 2006.

119. Сагетдинова Э. А. Будущее финансовой отчетности по стандартам ГААП США. Корпоративная финансовая отчетность. МСФО журнал. 2009. №8. с.39-44

120. Садикова Л.Г. Проблемы і перспективи автоматизації бухгалтерського облїку в умовах трансферу нових технологій, знань. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.1c.ru/rus/partners/training/edu/theses/?y=2013&s=72&t=1937>.

121. Сафіна З.З. Бухгалтерський облїк в умовах автоматизації і переходу на МСФЗ [Електронний ресурс]. Міжнародний бухгалтерський

облік. 2010. №9.(141).С.19-31.Режим доступу: <http://www.fekon.ru/content/view/365/3/>.

122. Сидоренко Р. В. Вимоги до фінансової звітності в сучасних умовах господарювання. [Електронний ресурс]. Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка». Вип.23. С.128-131. Режим доступу: <http://esj.oa.edu.ua/articles/2014/n24/27.pdf>

123. Слободняк И.А., Пискунов И.В. Актуальные проблемы автоматизации бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 7. С.29-34.

124. Слободяник Ю. Б. Особенности и проблемы конвергенции национальных и международных стандартов учета и отчетности в Украине. Международный бухгалтерский учет. 2012. № 22 (220). С.58-64.

125. Соколов В. М., Слюніна Т. Л., Розіт Т. В. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. Бізнес-інформ. №11.2013. С.324-328.

126. Соловьева О. В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. Издательство: ФБК–Пресс. 2004. 328 с.

127. Соломон Зори (Solomon George Zori) : МСФО идут в Африку – к добру или во вред? [Електронний ресурс]. Режим доступу [http:// gaap.ru](http://gaap.ru)

128. Сопко В.В. Інформаційні технології в організації облікового процесу. Актуальні проблеми економіки. 2011. №1.С.205-211

129. Сопко В.В., Бенько М.М. Мета і принципи автоматизації бухгалтерського обліку. Актуальні проблеми економіки. 2010. №12. С.186-192

130. Сорокина Л.Н. Проблемы внедрения автоматизации учета и подготовки отчетности в условиях перехода на международную систему финансовой отчетности. Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2014. № 3 (189). С.13-17

131. Столяр Л.Г., Клебанович З.В. Порівняльна характеристика національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних

стандартів бухгалтерського обліку. Молодий вчений. 2017. № 5 (45). С. 742-745

132. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007р. N 911- р: [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

133. Стрибок бухгалтера на 8.0. Переваги переходу на “1С: Підприємство 8.0”. Дебет-Кредит. 2006. №9.

134. Стрит Д.Л. GAAP 2002:Конвергенция. Исследование усилий разных стран по распространению и достижению конвергенции с МСФО.2002. [Електронний ресурс]. Режим доступу: www.ifad.net

135. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: учеб. пособ. М.: ФОРУМ; ИНФРА-М, 2007. 320 с.

136. Сусіденко В.Т. Інформаційні системи і технології в обліку. навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 224 с.

137. Тамбовцева Е.Е., Макарова Л.М. Стан, тенденції та перспективи розвитку автоматизованих інформаційних технологій. Технічні та природничі науки: проблеми, теорія, практика: межвуз. зб. науч. тр. Саранський: Ковилк. 2011. С.30-34.

138. Ткаченко Л.И. Актуальность и проблемы подготовки специалистов финансово-учетной сферы в соответствии с МСФО. Проблемы учета и финансов. 2014. №4(16) С.78-80.

139. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 3-є вид., допов. і перероб. К. : Алерта, 2008. 926 с.

140. Улучшение коммуникации. Глава IASB Ханс Хугерворст о последних работах и планах на будущее. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://gaap.ru>

141. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання-Прес. 2001.253с

142. Усиление роли внутреннего аудита. Международное исследование «Эрнст энд Янг» в области внутреннего аудита. 2008. С. 32.

143. Филевская Н.А., Абаева Н.П. Целеполагание как принцип внутреннего аудита в системе корпоративного управления. Известия высших учебных заведений. Экономика, финансы и управление производством. 2014. № 3 (21). С.43-48.

144. Фонд МСФЗ (The IFRS Foundation) (офіційний сайт). [Електронний ресурс]. Статистика про застосування МСФЗ в світі по юрисдикціям. Швейцарія. Режим доступу: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/switzerland/> (дата обращения: 25.01.2018)

145. Функции бухгалтеров и ориентация обучения бухгалтеров и аудиторов: Доклад Генерального секретаря ООН на Межправительственной рабочей группе экспертов по международным стандартам учета и отчетности. 4-12 марта 1993 г. 20с.

146. Фурса В.П. Фінансова звітність: актуальні питання зближення НП(С)БО та МСФЗ. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Серія «Економічні науки». 2013. Вип. 4. С.323-328.

147. Ханс Хугерворст: МСФО в 2015 году и позднее. Выступление главы Совета по МСФО Ханса Хугерворста на вашингтонской конференции Американского Института сертифицированных бухгалтеров (АICPA), посвященной текущим наработкам SEC и PCAOB. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://gaap.ru>

148. Харламова Е.В. Конвергенция национальных форм МСФО - отчетности с требованиями международных стандартов финансовой отчетности . Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Випуск 6. с. 891-896

149. Харламова О. В. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації. Бізнес інформ. 2015. № 7. С.218-222

150. Харламова О.В. Трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2015. Випуск 12. Частина 3. С.211-218
151. Харламова О. В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні : монографія. Х. : Лідер, 2015. 372 с.
152. Царук В.Ю. Фінансова звітність підприємств в сучасних умовах господарювання: проблемні аспекти і перспективи розвитку. Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. Економічні науки. 2017. Випуск 26. С. 236-243
153. Чая В. Т. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник и практикум. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Издательство Юрайт, 2016. 417 с.
154. Чернованова Н.В., Ахманова С.И. Автоматизация отечественной системы бухгалтерского учета по МСФО: Какой программный продукт выбрать. [Електронний ресурс]. Экономические науки. 2014. № 1 (33). Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/avtomatizatsiya-otechestvennoy-sistemy-buhgalterskogo-ucheta-po-msfo-kakoy-programmnyu-produkt-vybrat>
155. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку. К.: Знання, 2006. 525 с.
156. Шигун М. М., Іваненко В. О. Види звітності підприємств : підходи до їх класифікації. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua>
157. Шипунова О.В. Автоматизація управління підприємством: основні принципи, функції та підходи. Актуальні проблеми економіки. 2011. № 6. С.25-38.
158. Широкова Е. Как подготовиться к переходу на МСФО. МСФО на практике. 2011. №1. С. 20-25.

159. Шитова Т.Ф. Использование информационных технологий для формирования отчетности по МСФО. *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 27 (225). С. 13-18
160. Шкуліпа Л.В. Трансформація фінансової звітності на IFRS: Молодий вчений. 2016. № 8 (35). С. 48-54
161. Штулер Г. Г. Перспективні напрямки узгодження фінансової звітності в Україні з міжнародними стандартами. *Наук. вісник Ужгород. ун-ту. Економіка*. 2010. Вип. 29, Ч. 2. С.253-256
162. Шуклов Л.В. Автоматизация учета по МСФО: как правильно выбрать информационную систему и провести аудит эффективности ее внедрения. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. №30 (276). С. 35-43
163. Шулыгина О.Ю. Методы подготовки финансовой отчетности в формате МСФО. 2011. №24(174). С.16-19.
164. Штулер Г.Г. Перспективні напрямки узгодження фінансової звітності в Україні з міжнародними стандартами. *Науковий вісник ужгородського університету. Економіка*. 2010. Вип. 29. Ч.2. С.253-256
165. Як вивести бухгалтерський облік на міжнародний рівень. *Дебет-Кредит*. 2011. № 37.
166. Янчев А.В. , Кирильєва Л.О., Шеховцова Д.Д. А Організаційно-методичні аспекти формування облікової політики: міжнародний досвід. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2017. Вип.2(26). С.18-29.
167. Янчев А.В., Шеховцова Д.Д. Сучасна концепція організації внутрішнього аудиту в управлінні витратами підприємств ресторанного господарства. *Бізнес Інформ*. 2016. № 7. С.119-124
168. Arena M., Azzone G. Internal audit departments: adoption and characteristics in Italian companies. *International Journal of Auditing*. 2007. Vol. 11. No2. P.91-114.
169. Arnold J., Hope T., Southworth A., Kirkham L. *Financial Accounting - 2-nd ed.*, Prentice Hall International (UK) Limited, 1994.

170. Bakar, M., & Russell, A.. The development of accounting education and practice in Libya. *Research in Accounting in Emerging Economies*. Oxford, Elsevier Science. 2003. No.5. P.197-236.
171. Barth M: *International Accounting Standards and Accounting Quality*. Business School University of North Carolina. 2006. 50 p.
172. Bengharbia S. Auditing and profession ethics in Libya. *Journal of Economic Research*, National Institute for Scientific Research: The Economic Research Center, Benghazi. 1989 No.1(1). P.117-126.
173. Charlotte J. Wright, Rebecca A. Gallun. *Fundamentals of Oil & Gas Accounting*. U.S., PennyWell Corporation, 2008. 265p.
174. Cohen A., Sayag G. The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations. *Australian Accounting Review*. 2010. Vol.20. No.3. P.296-307.
175. DeFond, M., Hu, X., Hung, M., Li, S. The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. *Journal of Accounting and Economics*. 2011. Vol.51. No.3. P.240-258.
176. Derwish, B. M. A. and A. A. Elghli. Effecting Factors in Developing Accountancy in Libya. *Dirasat in Economics and Business*. 2006. No25. P.1-11.
177. El-Sherief, Y. An empyrical investigation of Libya professional accounting services, an Unpublished PhD Thesis, University of Missouri. 1978.
178. Essa El-Firjani, Karim Menacere, Roger Pegum. Developing corporate accounting regulation in Libya past and future challenges. *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 2014. Vol. 4 No.1. P.22-56
179. European confederation of institutes of internal audit. Comments on the Basle committee on banking supervision paper "Internal audit in banking organizations and the relationships of the supervisory authorities with internal and external auditors. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.eciia.org>.
180. Griffiths, David. Risk based internal auditing. An introduction [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.internalaudit.biz>
181. Hanna Sanko, Artem V. Koldovskyi. *Comparative Analysis of IFRS*

and US GAAP. *Financial Markets, Institutions and Risks*. 2017. Volume 1. Issue 1. 2017 P.14-21

182. Hatfield H.R. Some variations in accounting practices in England, France, Germany and the United States. *Journal of Accounting Research*. 1966. Autumn. P.160-182.

183. Hoogervorst Hans : Latest developments and future focus. [Speech by Hans Hoogervorst in Joint IFRS Foundation, PAFA and ICPAK Conference, Nairobi, 24 August 2016] [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.ifrs.org/Features/Pages/Nairobi-Conference-Speech-Hans-Hoogervorst.aspx>

184. International Accounting Standards Board (IASB) (2009a). *International Financial Reporting Standards (IFRS) for Small and Medium-Sized Entities (SME)*. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.ifrs.org/ifrs-forsmes/Pages/ifrs-for-smes.aspx>

185. Joshi P. L., Ramadhan S. The Adoption of International Accounting Standards by Small and Closely Held Companies: Evidence from Bahrain. *The International Journal of Accounting*. 2002. Vol. 37. P.429 - 440.

186. Jovanivic M. *International Economic Integration Limits and Prospects*. London & NY: Routledge. 1998. 346 p.

187. Kam V. *Accounting Theory IV*. Kam. New York: John Wiley. 1990.

188. Kang T., Lee L. F. *The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism?* Singapore: Management University. 2004.

189. Kapoor B., Ruhela J. IFRS Implementation – Issues and Challenges for India. *International Journal of Business and Management Research*. 2013. Vol. 3. No. 2. P.103-106.

190. Kieso D.E., Weygandt J.J., Warfield T.D. *Intermediate Accounting*. 15th ed. Wiley. 2013. 1557 p.

191. Kilani A. K. The Link Between Accounting and Economic and Social Development Needs in Developing Countries. *Journal of Economic Research*,

National Academy of Scientific Research: The Economic Research Centre, Benghazi. 1990. No. 2(1). P. 67-86.

192. KPMG, Global accounting UK, IAS and us compared. KPMG International, a Swiss association. Printed in the Netherlands. 2000. 27 p. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://szafir.univ.szczecin.pl/rublewski/Pages_from_Global_accounting-1.pdf

193. Libyan Government 1970a. Rules in Respect of Trades and Commercial Companies and Supervision Thereon. Tripoli. 1970, Law No. 11.

194. Libya State. Financial system law act. Libya. 1967.

195. Libyan State. The Official Gazette. 1974. Law No. 116 of 1973 to Organize the Accounting and Auditing Professions in Libya.

196. McNamee, David, Selim, Georges M. Risk Management: Changing the internal auditor's paradigm. Altamonte Springs, Florida, USA: Institute of internal auditors research foundation/ 1998. 221 p

197. Masoud N. The Development of Accounting Regulation in the Libyan Region Countries in Africa. Research Journal of Finance and Accounting. 2016. Vol.7. No.12. P.45-54. [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.iiste.org

198. Masoud N. Libya's IAS/IFRS Adoption and Accounting Quality: What Lessons from the European Union Experience". International Journal of Accounting and Financial Reporting. 2014. Vol. 4. No. 1. P.118-141

199. McEnroe, J. E., & Sullivan, M.. The rise and stall the U.S. GAAP and IFRS convergence movement. The CPA Journal. 2014. 84(1). C.14-19. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://search.proquest.com/docview/1503669883?accountid=34899>

200. Meek G. Competition spurs worldwide harmonization. Management Accounting. 1984. August. P. 47-49.

201. Mihret D.G., James K., Mula J.M. Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda. Pacific Accounting Review. 2010. Vol. 22. No. 3. P. 224-252.

202. Mueller G.G. Accounting: An International Perspective Illinois: Irwin. 1994.
203. Mulford C.W. The Financial Number Game. Detecting Creative Accounting Practices. John Wiley&Sons. 2002.
204. Murphy, M. L. The IASB's achievements in 2013: IASB Chair Hans Hoogervorst talks about IFRS in the United States and around the world. The CPA Journal. 2014. No. 10-11.
205. Nair R.D. The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications . Accounting Review. 1980. July. P. 334-363.
206. Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C. Principles of Accounting. 3- d e d., Houghton Mifflin Company. 1987
207. Nobes, C., & Stadler, C. How arbitrary are international accounting classifications? Lessons from centuries of classifying in many disciplines, and experiments with IFRS data. Accounting, Organizations and Society. 2013. No.38(8). P.573-595. [Электронный ресурс].Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2013.10.001>
208. Nwachukwu I. KPGM Identifies Challenges Facing Companies Adopting IFRS. 2012. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://businessdayonline.com/NG/index.php/markets/companies-and-market/46065-kpgm-identifies-challenges-facing-companies-adopting-ifrs?format=pdf>.
209. Owolabi A., Iyoha, F.O. A. Owolabi, F.O. Iyoha Adopting International Financial Reporting Standards (IFRS) in Africa: benefits, prospects and challenges. African J. Accounting, Auditing and Finance (AJAAF). 2012. Vol.1. No.1. P.77–86
210. Peltzman S. Toward a more general theory of regulation. The journal of Law and Economic. 1976. August. P.211-240.

211. Reda M. The Implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Libya: Difficulties, problems and challenges facing the Libyan companies working on the implementation of IFRS. 2014. No. 3. P. 1-12

212. Salter S. B., Douplik T. S. The relationship between legal systems and accounting practices: a classification exercise. *Advances in International Accounting*. 1992. Vol. 5. P. 3- 22.

213. Sawan N. & Alzeban A. *International Journal of Business and Management*; Vol. 10, No. 6; 2015 “ Does Audit Quality in Libya Meet the International Standards Levels? ”. *International Journal of Business and Management*. 2015. Vol. 10. No. 6. [Электронный ресурс]. Режим доступа: : <http://dx.doi.org/10.5539/ijbm.v10n6p155>

214. Seidler L. J. International accounting - the ultimate theory course. *Accounting Review*. 1967. P. 775- 781.

215. Shamsaddeen Faraj, Essa El-Firjani (2014). Challenges Facing IASs/IFRS Implementation by Libyan Listed Companies. *Universal Journal of Accounting and Finance*. 2014. No.2(3). P.57-63. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.hrpub.org> DOI: 10.13189/ujaf.2014.020302

216. State of the internal audit profession study. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.pwc.com/m1/en/publications/documents/pwc-state-of-the-internal-audit-profession-2014.pdf>.

217. Susanne F. & Christina L. The International Harmonisation Process of Accounting Standards. Linkoping, Sweden. ISRN International Master Program Strategy and Culture. 2003. No. 3. 88 p.

218. Sutton T. *Corporate Financial Accounting and Reporting*. 2-d ed., Pearson Education Limited. 2004. 722 p.

219. The Conceptual Framework for Financial Reporting [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/conceptualframework.pdf>.

220. Walton P. *International Accounting*. L.: International Thomson Business Press. 1998. 654 p.

221. Yoseph Edrey and Marco Greggi. Tax Law and the Mediterranean Area. Paperback. 2012. 205 p.

222. Zakari M. Does Audit Evidence Type Effects on the Quality of Auditor's Decision. Corporate Ownership & Control Journal (COC). 2013. Vol. 11. P.96-106. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://virtusinterpress.org/IMG/pdf/COC__Volume_11_Issue_1_Fall_2013_Special_conference_issue_continued_contents.pdf.

223. Zakari M., Nassr A. The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report. Review of Integrative Business and Economics Research. 2014. Vol. 3. No. 1. P.1-12.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А 1

Дефініції поняття «гармонізація» в різних літературних джерелах

Автор, джерело	Визначення
1	2
Атлас М.С., Лебедев К.Н. [Вопросы о содержании экономических понятий. Вестник Финансовой академии. 2011. № 3(15). с. 9]	Гармонізація – узгодження різних систем з метою приведення їх до взаємної відповідності
Білуха М.Т. [Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. К.: 2000. с. 332]	Гармонізація передбачає поєднання та взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку і статистики, існування в кожній країні своєї моделі організації обліку і системи стандартів
Бутинець Ф.Ф. [Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація. Вісник ЖДТУ. 2003. № 2 (24). с. 9]	Гармонізація обліку передбачає певну відповідність та узгодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку, складання звітності групою країн чи їх об'єднаннями. Завдання гармонізації полягає в тому, щоб модель та стандарти суттєво не відрізнялись від аналогічно діючих в інших країнах – членах співтовариства, тобто знаходились в гармонії один з одним
Гадзевич О.І., Сафарова А.Т. [Впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні. Вісник національного університету “Львівська політехніка”. 2007. №577. с.68]	Розглядають гармонізацію обліку як узгодження вимог до ведення бухгалтерського обліку в країнах світу, а стандартизацію – встановлення єдиних показників, за якими можна було б зіставити дані бухгалтерського обліку різних країн
Голов С. Ф. [Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. К.: ЦУЛ, 2007. с. 7].	Гармонізація означає певну координату між різноманітним та уніфікацією методів бухгалтерського обліку. Вона може бути поширеною (спрямованою на максимізацію уніфікованих підходів до методів обліку) та обмеженою (уніфікацією лише окремих аспектів – наприклад, форматів звітності та принципів її складання)
Дочинець О.М. [Реформування бухгалтерського обліку в Україні в світлі глобальної гармонізації обліку. Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник тез та текстів виступів на наук. міжнар. конф. Частина ІV. Житомир: ЖІТІ. 2000. с. 62]	Гармонізація – ув'язка різних систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом введення в їх рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням існуючих розбіжностей. Виходячи з цього визначення, гармонізація бухгалтерського обліку не включає наявності національних систем обліку, а представляє собою шлях досягнення загальної співставності фінансової інформації

Продовження таблиці А1

Єфіменко В.І. [Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Фінанси, облік і аудит. 2011 № 18. с. 280]	Гармонізація — це узгодження, координація різних систем бухгалтерського обліку і звітності з метою зіставності інформації, її зрозумілості у світовому масштабі.
Кутер М.І. [Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика. 2003. с. 534]	Гармонізація фінансової звітності на міжнародному рівні означає, що фінансова звітність окремо взятої країни повинна відповідати вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Гармонізація фінансової звітності на локальному рівні припускає, що фінансова звітність в окремо взятій країні, що входить до континентальної групи, повинна відповідати вимогам стандартів (нормативам) обліку країн будь-якого континенту
Маренич Т.Г. [Гармонізація і стандартизація бухгалтерського обліку в Україні. Агроінком.2009. № 5-8. с. 56]	Під гармонізацією бухгалтерського обліку слід розуміти зростання схожості практики ведення бухгалтерського обліку в різних країнах, а під стандартизацією — застосування більш суворих і менш розпливчастих правил бухгалтерського обліку.
Мизиковский, Е. А. [Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. М. : Изд-во «Бухгалтерский учет». 2006. с. 8]	Гармонизация - увязка различных систем бухгалтерского учета и отчетности путем введения их в рамки общей классификации, т.е. стандартизация формы с сохранением существенных различий.
Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. [Теория бухгалтерского учета. М. 1999. с. 565.]	Гармонизация – увязка различных систем бухгалтерского учета и отчетности путем введения их в рамки общей классификации, т.е. стандартизация формы с сохранением существенных различий
Мост К. С. [Toward the international harmonization of accounting. Advances in International Accounting. 1994. p. 6]	Гармонизация - увязка различных систем бухгалтерского учета и отчетности путем введения их в рамки общей классификации, т.е. стандартизация формы с сохранением существенных различий
Нищенко Л. П. [Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами : автореф. дис... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» К., 2008.	Це процес конструктивного зближення світових облікових систем шляхом узгодження й доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності

Закінчення табл. А 1

<p>Ноубс К. [Harmonization of financial reporting. Comparative Financial Accounting, Prentice Hall. 1991. P. 70-91]</p>	<p>В межах бухгалтерського обліку гармонізація і стандартизація стали майже синонімами, і не можна наполягати на різниці в їх значенні. «Гармонізація» визначається як процес збільшення порівнянності облікових практик за рахунок встановлення меж кількості можливих варіантів» Гармонізація є поняттям, яке відноситься до міжнародного регулювання, наприклад, яке створює ЄС. а стандартизація є результатом діяльності КМСФЗ</p>
<p>Островський О., Ковальов В.В. [Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. с. 42]</p>	<p>В кожній країні може існувати своя модель організації обліку і система стандартів, що її регулюють; «гармонія» моделей обліку досягається через їх відповідність Директивам ЄС, основні положення яких включені до національного законодавства країн-членів співтовариства</p>
<p>Петрук О.М. [Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005., с. 44]</p>	<p>Гармонізація бухгалтерського обліку представляє собою процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів, а стандартизація у свою чергу дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності.</p>
<p>Сапожникова Н. Г. [Бухгалтерский учет: ученик. М. : КНОРУС, 2013. с. 81]</p>	<p>Гармонизация - это увязка разных систем учета и отчетности, обеспечение их непротиворечивости на базе основополагающих законодательных документов.</p>
<p>Терехова В.А. [Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. СПб.: Питер, 2003. с. 11]</p>	<p>Гармонізація передбачає взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку, існування в кожній країні своєї моделі організації та ведення обліку, застосування національної системи стандартів. Завдання гармонізації полягає в тому, щоб модель і стандарти суттєво не відрізнялись від аналогічно діючих в інших країнах-членах співтовариства, тобто знаходились у гармонії один з одним</p>
<p>Швец В. Г. [Теорія бухгалтерського обліку К.: Знання, 2006. 525 с.]</p>	<p>гармонізація обліку передбачає певну відповідність та злагодженість, дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку й статистики, складання звітності групою країн чи їх об'єднанням, наприклад країнами ЄС.</p>
<p>Susanne F. & Christina L. The International Harmonisation Process of Accounting Standards. Linkoping, Sweden. ISBN International Master Program Strategy and Culture. 2003. p. 31]</p>	<p>Гармонизация - это попытка соединить различные системы учета в единую систему. Процесс гармонизации международного бухгалтерского учета является процессом принятия универсальных международных стандартов с общим набором принципов для измерения и раскрытия информации.</p>

Додаток А

Таблиця А 2

Дефініції поняття «стандартизація» в різних літературних джерелах

Автор, джерело	Визначення
1	2
Атлас М.С., Лебедев К.Н. [Вопросы о содержании экономических понятий. Вестник Финансовой академии. 2011. № 3(15). с. 42]	Стандартизація – вибір одного із декількох альтернативних прийомів, можливих для використання
Білуха М.Т. [Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. К.: 2000. с. 333]	Стандартизація обліку ... передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності
Бутинець Ф.Ф. [Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація. Вісник ЖДТУ. 2003. № 2 (24). с. 9]	Стандартизація – встановлюються суворо обмежений набір варіантів можливої фіксації фактів господарського життя
Дочинець О.М. [[Реформування бухгалтерського обліку в Україні в світлі глобальної гармонізації обліку. Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник тез та текстів виступів на наук. міжнар. конф. Частина IV. Житомир: ЖІТІ. 2000.с. 62]	Стандартизація – це обмежений набір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку
Сфіменко В.І. [Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Фінанси, облік і аудит. 2011. № 18. С.280]	Стандартизація — це метод унормування, визначення норм, у межах яких повинні вирішуватись облікові проблеми, метод інформалізації бухгалтерського обліку та звітності
Мэтьюс М.Р., Перера Б. [[Теория бухгалтерского учета. М. 1999. с. 565.]	Стандартизація - обмежений набір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку
Ноубс К., Р. Паркер [Nobes C Harmonization of financial reporting . Comparative Financial Accounting, Prentice Hall. 1991. P. 70-91]	Під «стандартизацією» мається на увазі припис більш жорсткого і кількісно обмеженого набору правил

Закінчення табл. А2

<p>Островський О., Ковальов В.В. [Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. с.42]</p>	<p>В кожній країні може існувати своя модель організації обліку і система стандартів, що її регулюють; “гармонія” моделей обліку досягається через їх відповідність Директивам ЄС, основні положення яких включені до національного законодавства країн-членів співтовариства</p>
<p>Петрук О.М. [[Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005., с. 43]</p>	<p>Щодо стандартизації обліку вважається, що вона передбачає встановлення єдиних норм та вимог до бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють відображення у звітності фактів господарського життя. Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності</p>
<p>Рожелюк В.М. [49, С.119]</p>	<p>Стандартизація бухгалтерського обліку - це процес, розробки та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів, щодо визнання, оцінки і відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бухгалтерського обліку, яке передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності</p>
<p>Терехова В.А. [12, с. 11]</p>	<p>Стандартизація полягає в розробці уніфікованого набору стандартів, які застосовуються в будь-якій країні, в силу чого відпадає необхідність розробки національних стандартів. Щодо застосування єдиних стандартів, що цього необхідно домагатись не законодавчим шляхом, а шляхом добровільної згоди професійних організацій країн</p>
<p>Щирба М.Т. [14, с. 41]</p>	<p>Стандартизація – це процес розробки та послідовного застосування комплексу правил та принципів до визнання, оцінки і відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бухгалтерського обліку</p>

Додаток Б

Таблиця Б1

Характеристика використання МСФЗ в країнах G20

Ступінь використання МСФЗ	Статус	Додаткова інформація
Аргентина		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ, необхідні для зареєстрованих на біржі компаній, крім банків. Банки йдуть нормативним стандартам бухгалтерського обліку.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Дозволений.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Австралія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній		Австралійські еквіваленти стандартами МСФЗ потрібні для всіх звітуючих організацій, включаючи лістингові компанії та фінансові установи.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Дозволений. В якості альтернативи іноземні компанії можуть використовувати свої домашні стандарти, якщо вони схвалені фондовою біржею.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Не допускається, якщо МСП відповідає визначенню, що звітує. Для інших МСП не потрібно ніякої конкретної системи обліку.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.
Бразилія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Необхідні.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		

Продовження табл. Б1

Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Канада		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Потрібно для більшості перерахованих компаній та фінансових установ. Проте (а) компаніям які подають документи в Сполучених Штатах, дозволено застосовувати GAAP США, і (б) компаніям з регульованою ставкою дозволено застосовувати GAAP США США до 2019 року, навіть якщо вони не подають документи у Сполучених Штатах.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Якщо іноземна компанія також є емітентом SEC США, вона може використовувати US GAAP. Крім того, якщо іноземна компанія знаходиться в юрисдикціях, визначених канадськими регуляторами цінних паперів, вона може використовувати свої стандарти бухгалтерського обліку. В іншому випадку іноземна компанія повинна використовувати стандарти МСФЗ.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.
Китай		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Китайські національні стандарти в значній мірі сходяться зі стандартами МСФЗ і Китай взяв на себе зобов'язання прийняти стандарти МСФЗ для звітності, принаймні деякими вітчизняними компаніями, хоча немає графіка завершення процесу. Китайські компанії, на частку яких припадає понад 30 відсотків загальної ринкової капіталізації внутрішнього ринку, складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ в результаті їх подвійного лістингу в Гонконзі і на інших міжнародних ринках.

Продовження табл. Б1

Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Іноземні компанії не торгують в даний час на китайських ринках цінних паперів. Таким чином, не існує відповідного положення про те, чи дозволено цим компаніям використовувати стандарти МСФЗ.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.
Європейський союз		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Всі вітчизняні компанії, чиї цінні папери торгують на відкритому ринку, зобов'язані використовувати стандарти МСФЗ, прийняті ЄС в своїй консолідованій фінансовій звітності.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Іноземні компанії, чиї боргові або пайові цінні папери торгують на відкритому ринку в юрисдикції, зобов'язані використовувати стандарти МСФЗ, прийняті ЄС в своїй консолідованій фінансовій звітності.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.
Франція		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Всі вітчизняні компанії, чиї цінні папери торгують на регульованому ринку, зобов'язані використовувати стандарти МСФЗ, прийняті ЄС в своїй консолідованій фінансовій звітності.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		н / о.
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Стандарти МСФЗ, прийняті в ЄС, потрібні в їх консолідованій фінансовій звітності, за винятком того, що іноземна компанія, стандарти внутрішньої юрисдикції якої визнані ЄС еквівалентними стандартами МСФЗ, може використовувати свої внутрішні стандарти.

Продовження табл. Б1

Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.
Німеччина		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Всі вітчизняні компанії, чиї цінні папери торгують на регульованому ринку, зобов'язані використовувати стандарти МСФЗ, прийняті ЄС в своїй консолідованій фінансовій звітності.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Стандарти МСФЗ, прийняті в ЄС, потрібні в їх консолідованій фінансовій звітності, за винятком того, що іноземна компанія, стандарти внутрішньої юрисдикції якої визнані ЄС еквівалентними стандартами МСФЗ, може використовувати свої внутрішні стандарти.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.
Індія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній		Індійські стандарти бухгалтерського обліку (Ind AS) засновані і в значній мірі сходяться до стандартів МСФЗ, випущеними Радою директорів. Індія не прийняла Стандарти МСФЗ для звітності вітчизняними компаніями і ще офіційно не взяла на себе зобов'язання прийняти Стандарти МСФЗ.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями		Ні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.

Продовження табл. Б1

Індонезія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній		Індонезія не прийняла Стандарти МСФЗ для звітності вітчизняними компаніями. Індонезія зближує свої національні стандарти до стандартів МСФЗ, але без плану повного впровадження стандартів МСФО.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями		Ні. Всі іноземні компанії, чиї цінні папери торгують на відкритому ринку, зобов'язані використовувати індонезійські національні стандарти бухгалтерського обліку.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.
Італія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Всі вітчизняні компанії, чиї цінні папери торгують на регульованому ринку, зобов'язані використовувати стандарти МСФЗ, прийняті ЄС в своїй консолідованій фінансовій звітності.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Стандарти МСФЗ, прийняті в ЄС, потрібні в їх консолідованій фінансовій звітності, за винятком того, що іноземна компанія, стандарти внутрішньої юрисдикції якої визнані ЄС еквівалентними стандартами МСФЗ, може використовувати свої внутрішні стандарти.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.
Японія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній		

Продовження табл. Б1

Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		Стандарти МСФЗ є однією з чотирьох дозволених структур фінансової звітності. Іншими є японські GAAP, змінені міжнародні стандарти Японії (JMIS) і US GAAP.
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями		Дозволений.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні
Мексика		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Всі перераховані компанії повинні слідувати стандартам МСФЗ, за винятком фінансових установ та страхових компаній, які повинні відповідати національним стандартам.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Іноземна компанія може використовувати або стандарти МСФЗ, або ГААП США
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні. Для МСП не потрібно особливої системи бухгалтерського обліку. Мексиканські національні стандарти використовуються більшістю МСП.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді	+	Всі перераховані компанії повинні слідувати стандартам МСФЗ, за винятком фінансових установ та страхових компаній, які повинні відповідати національним стандартам.
Росія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ, необхідні для зареєстрованих на біржі компаній, фінансових установ та деяких державних компаній.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді	+	Так.

Продовження табл. Б1

Саудівська Аравія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній, банків і страхових компаній.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями		У Саудівській Аравії немає іноземних компаній, акції яких обертаються на біржі.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Дозволений (усиновлення в процесі).
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Південна Корея		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ, прийняті в Кореї (які являють собою стандарти МСФЗ, випущені Радою КМСФО без змін), необхідні для зареєстрованих на біржі компаній і фінансових установ.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Іноземним компаніям, зареєстрованим на біржі, дозволено використовувати (а) стандарти МСФЗ, (б) стандарти МСФЗ, прийняті в Кореї, або (в) ГААП США.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні. Однак МСП дозволено використовувати повні стандарти МСФЗ .
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.
Туреччина		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ, прийняті в якості турецьких стандартів бухгалтерського обліку, необхідні для зареєстрованих на біржі компаній, фінансових установ та інших організацій, що представляють суспільний інтерес.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні

Продовження табл. Б1

Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні
Об'єднане Королівство		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Всі вітчизняні компанії, чиї цінні папери торгують на регульованому ринку, зобов'язані використовувати стандарти МСФЗ, прийняті ЄС в своїй консолідованій фінансовій звітності
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Стандарти МСФЗ, прийняті в ЄС, потрібні в їх консолідованій фінансовій звітності, за винятком того, що іноземна компанія, стандарти внутрішньої юрисдикції якої визнані ЄС еквівалентними стандартами МСФЗ, може використовувати свої внутрішні стандарти.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	МСП можуть використовувати національний стандарт, заснований на стандарті МСФЗ для МСП, але зі значними змінами. В якості альтернативи вони можуть використовувати МСФЗ, прийняті ЄС.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.
США		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній		Ні. Внутрішні публічні компанії повинні використовувати US GAAP.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Дозволений. В даний час більше 500 іноземних власників реєстрацій в SEC з ринковою капіталізацією по всьому світу в 7 трильйонів доларів США використовують стандарти МСФЗ в своїх заявках на реєстрацію в США.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Стандарт МСФЗ для МСБ не є ні обов'язковим, ні явно дозволеним. Однак це також не заборонено, і для більшості МСП не прийнята конкретна система фінансової звітності.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні.

Закінчення табл. Б1

ПАР		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній		Необхідні
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями		Стандарти МСФЗ потрібні для деяких іноземних компаній: первинний лістинг знаходиться на Йоганнесбурзької фондовій біржі (JSE). Стандарти GAAP або МСФЗ в країні походження допускаються, якщо первинний лістинг компанії знаходиться за межами Південної Африки, а її лістинг JSE є вторинним
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Так.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		

Додаток Б

Таблиця Б 2

Характеристика країн G20 станом на 2017 рік (CIA World Factbook)

траны	Населення, млн. чол.	Розмір реального ВВП, млрд. доларів США	Розмір ВВП на душу населення, тис. доларів США	Інфляція, %	Рівень безро- біття, %	Торговий баланс, млрд. доларів США
<u>Австралія</u>	22.5	1483.0	65.9	2.5	6.1	0.3
<u>Аргентина</u>	43.0	536.2	12.5	37.6	7.3	2.1
<u>Бразилія</u>	202.7	2244.0	11.1	6.3	4.8	-4.1
<u>Великобританія</u>	63.7	2848.0	44.7	1.5	6.2	-199.6
<u>Німеччина</u>	81.0	3820.0	47.2	0.8	5.0	304.0
<u>Індія</u>	1236.3	2048.0	1.7	6.7	7.3	-143.2
<u>Індонезія</u>	253.6	856.1	3.4	6.4	5.9	-2.2
<u>Італія</u>	61.7	2129.0	34.5	0.2	12.7	65.3
<u>Канада</u>	34.8	1794.0	51.6	1.9	6.9	4.6
<u>Китай</u>	1355.7	10360.0	7.6	2.0	4.1	436.0
<u>Мексика</u>	120.3	1296.0	10.8	4.0	4.8	-2.1
<u>Росія</u>	142.5	2057.0	14.4	7.8	5.2	189.8
<u>Саудівська Аравія</u>	27.3	777.9	28.5	2.7	11.6	183.8
<u>США</u>	318.9	17420.0	54.6	1.6	6.2	-741.0
<u>Турція</u>	81.6	813.3	10.0	8.9	10.0	-63.6
<u>Франція</u>	66.3	2902.0	43.8	0.6	9.9	-46.6
<u>ЮАР</u>	48.4	341.2	7.0	6.1	25.1	-6.4
<u>Південна Корея</u>	49.0	1449.0	29.6	1.3	3.5	92.7
<u>Японія</u>	127.1	4770.0	37.5	2.7	3.6	-99.1

Додаток Б

Таблиця Б3

Характеристика використання МСФЗ в країнах Африки

Ступінь використання МСФЗ	Статус	Додаткова інформація
Ботсвана		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Необхідні.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Дозволено для малих і середніх підприємств. Більші МСП повинні використовувати повні стандарти МСФЗ.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Буркіна-Фасо		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чії цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Камерун		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		

Продовження табл. БЗ

Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чиї цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Центр-Афр. республіка		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чиї цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року..
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Чад		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чиї цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Коморські острови		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».

Продовження табл. Б3

Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чії цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Демократична республіка Конго		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чії цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Єгипет		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ не допускаються.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Дозволений
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		Ні
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		Ні

Продовження табл. Б3

Екваторіальна Гвінея		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чії цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Габон		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чії цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Гана		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і фінансових установ, а також для державних підприємств і комунальних служб.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		

Продовження табл. Б3

Гвінея		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чиї цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Гвінея Бісау		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чиї цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Кенія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ, необхідні для зареєстрованих на біржі компаній, фінансових установ та деяких державних компаній.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Повні стандарти МСФЗ потрібні для деяких МСП, в яких уряд зацікавлений у власності. Для всіх інших МСП стандарт МСФЗ для МСП дозволений.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		

Продовження табл. Б3

Лесото		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Немає фондової біржі. Фінансові установи зобов'язані використовувати стандарти МС
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями		Немає фондової біржі.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Дозволений
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Мадагаскар		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній		Немає фондової біржі.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній	+	Немає фондової біржі. Стандарти МСФЗ дозволені для фінансових установ.
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями		Немає фондової біржі.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	МСФЗ для МСБ не був прийнятий. Проте, МСП дозволено використовувати його.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді	+	Офіційне прийняття МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді
Малаві		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	МСФЗ потрібно для лістингових компаній, фінансових установ та деяких інших
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Повні стандарти МСФЗ потрібні не тільки для зареєстрованих на біржі компаній і фінансових установ, а й для компаній, статут яких передбачає необмежену передачу акцій або потенційний публічний лістинг в майбутньому, а також для деяких інших непублічних компаній. Всім іншим МСП дозволено використовувати стандарт МСФЗ для МСП

Продовження табл. Б3

Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Маврикій		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ, необхідні для зареєстрованих на біржі компаній, фінансових установ і великих незареєстрованих компаній.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Дозволений. Повні стандарти МСФЗ потрібні для деяких великих МСП. Інші МСП можуть вибрати повні Стандарти МСФЗ або Стандарт МСФЗ для МСБ.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Намібія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Необхідні.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Дозволений
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Нігер		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чиї цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.

Продовження табл. Б3

Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Нігерія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ, необхідні для компаній, що котируються і інших компаній, які становлять суспільний інтерес.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Дозволений
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Республіка Конго		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чії цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Руанда		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ, необхідні для компаній, що котируються і фінансових установ
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		

Продовження табл. Б3

Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Потрібно для деяких МСП, дозволено для інших.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Сенегал		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	З 1 січня 2019 року стандарти МСФЗ потрібні для всіх перерахованих компаній і компаній, «публічно звертаються за капіталом».
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Потрібно для всіх іноземних компаній, чиї цінні папери торгуються на відкритому ринку з 1 січня 2019 року.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним		
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
ПАР		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Необхідні.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Стандарти МСФЗ потрібні для деяких іноземних компаній: первинний лістинг знаходиться на Йоганнесбурзькій фондовій біржі (JSE). Стандарти GAAP або МСФЗ в країні походження допускаються, якщо первинний лістинг компанії знаходиться за межами Південної Африки, а її лістинг JSE є вторинним.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	так
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		

Закінчення табл. Б3

Свазіленд		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Стандарти МСФЗ, необхідні для зареєстрованих на біржі компаній, фінансових установ і державних компаній
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	МСП повинні використовувати повні стандарти МСФЗ або національні стандарти Свазіленду (при їх розробці).
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Замбія		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Необхідні.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Дозволено, за винятком дуже малих і мікро-об'єктів, які повинні використовувати національний стандарт для мікро-і малих підприємств.
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		
Зімбабве		
Стандарти МСФЗ вимагаються для вітчизняних публічних компаній	+	Необхідні.
Стандарти МСФЗ дозволені, але не обов'язкові для вітчизняних публічних компаній		
Стандарти МСФЗ вимагаються або дозволені для лістингу іноземними компаніями	+	Необхідні.
Стандарт МСФЗ для МСБ є обов'язковим або дозволеним	+	Дозволений
Стандарт МСФЗ для МСБ знаходиться на розгляді		

Додаток В.

**Запропонована програма розробки лівійських стандартів
бухгалтерського обліку**

Розділ 1. «Концептуальна основа»
У цьому розділі необхідно викласти норми стандартів, які представляють собою концептуальну основу обліку (облікова політика, оцінки та ін.).
1.1. Облікова політика
1.2. Оцінка активів і зобов'язань
1.3. Знецінення
1.4. Доходи
1.5. Витрати
Розділ 2. «Основні об'єкти обліку»
Наводяться стандарти, норми яких регламентують порядок обліку об'єктів, які є загальними для комерційних, промислових і сервісних компаній (основні засоби, нематеріальні активи, запаси і т.д.). Ми вважаємо, що стандарти цього розділу повинні регулювати бухгалтерський облік і одночасно - порядок перенесення його підсумкових даних в бухгалтерську звітність без будь-яких додаткових угруповань та інших облікових робіт.
2.1. Основні засоби
2.2. Нематеріальні активи
2.3. Запаси
2.4. Винагороди робітникам і звітність по пенсійним планам
2.5. Оренда
2.6. податки на прибуток
2.7. Державні субсидії і інформація про державну допомогу
2.8. Вплив змін обмінних курсів валют
2.9. Витрати на позики
2.10. Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи
Розділ 3. «Аспекти розкриття інформації у звітності»
Оскільки кожен стандарт другого розділу буде містити рекомендації щодо створення облікової інформації в бухгалтерській звітності, то в розглянутому розділі програми необхідно привести норми, що регулюють порядок подання звітності в цілому (консолідована звітність, розкриття інформації щодо пов'язаних сторін і т.д.).

3.1. Подання фінансової звітності
3.2 Звіт про рух грошових коштів
3.3. Консолідована фінансова звітність
3.4. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін
3.5. Події після закінчення звітного періоду
3.6. Фінансова звітність в гіперінфляційній економіці
Розділ 4. «Інвестиції і фінансові елементи»
У цьому розділі буде логічно передбачити стандарти, що регламентують облік менш поширених облікових об'єктів (інвестиції в асоційовані та спільні підприємства, фінансові інструменти). Виділення таких облікових об'єктів в самостійний розділ, ми пояснюємо тим, що такі об'єкти як інвестиції в асоційовані та спільні підприємства, фінансові інструменти є не у всіх організаціях.
4.1. Платіж на основі акцій
4.2. Прибуток на акцію
4.3. спільна діяльність
4.4. Об'єднання бізнесу
4.5. Операційні сегменти
4.6. Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства
4.7. Інвестиційне майно
4.8. Фінансові інструменти
Розділ 5. «Спеціальні стандарти»
Ми виділяємо стандарти, що регламентують особливості бухгалтерського обліку певних видів господарської діяльності: договори страхування, договори на будівництво, сільське господарство, розвідка та оцінка запасів корисних копалин. Однак, якщо держава вважає за необхідне підтримати або розвивати якість напрямку діяльності в найближчій перспективі, наприклад, видобуток нафти, пріоритетним необхідно вважати розробку відповідного стандарту.
5.1. Договори страхування
5.2. Договори на будівництво
5.3. Сільське господарство
5.4. Розвідка і оцінка запасів корисних копалин

Додаток Г

Результати анкетування провідних фахівців і науковців, щодо розвитку бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Лівії

1. Більшість респондентів погодилися з тим, що на підготовку фінансових звітів компанії вплинули Лівійські закони і нормативні акти.

2. 45% респондентів вказали, що їх компанії зареєстровані в LSM, тоді як 55 відсотків не були зареєстровані.

3. Близько трьох чвертей респондентів не погодилися з тим, що вони «готують фінансові звіти компаній відповідно до МСФЗ»

4. 58% зареєстрованих на біржі компаній вважають, що їх компанії відповідають МСФЗ (хоча в основному вони складають звітність відповідно до GAAP).

5. Однак 85% нелістингових компаній підкреслили, що вони не дотримуються МСФЗ при підготовці своїх фінансових звітів.

6. Тільки 53% респондентів-аудиторів вважають, що МСФЗ важливі як джерела бухгалтерського обліку коли аудитори здійснюють аудит фінансових звітів компанії, тоді як 47% вважають, що вони не важливі.

7. Більше 96% респондентів дали високу оцінку підготовці фінансової звітності компаній відповідно до US GAAP.

8. 95% респондентів вважають, що US GAAP важливі і дуже важливі в якості джерел бухгалтерського обліку, коли аудитори перевіряють фінансові звіти компанії.

Залишаючи коментар за даним пунктом, можемо відзначити, що з досвіду аудиторських перевірок аудиторських перевірок публічних компаній, вважаємо, що більшість компаній приділяли більше уваги застосуванню US GAAP при підготовці своїх фінансових звітів, оскільки більшість практиків вивчили і зрозуміли ці принципи, теоретично або практично. Однак компанії і банки, які пов'язані або уклали партнерські відносини з іноземними компаніями, такими як Лівійська компанія іноземних інвестицій, Банк Сахари, іноземний банк і Вахда Банк готують свою фінансову звітність відповідно до МСФЗ (STA 1).

9. 61% респондентів вважають, що лівійські закони і правила як джерела для аудиторів компаній при аудиті фінансових звітів цих компаній дуже важливі.

10. Більше трьох чвертей респондентів вважали, що роль LAAA в розробці законів, пов'язаних з бухгалтерською професією, обмежена, тоді як тільки 15 відсотків з них вважають, що її роль істотна і близько 9 відсотків з них не знали про роль LAAA.

11. Більшість (92 відсотки) респондентів сприйняли роль LAAA в наданні рекомендацій з питань регулювання бухгалтерського обліку негативно і тільки 7 відсотків вважали, що LAAA грає певну роль в наданні рекомендацій по законодавству і нормам бухгалтерського обліку.

12. Понад дві третини (70 відсотків) респондентів вважають, що LAAA грає обмежену роль в наданні освітніх / навчальних програм бухгалтерського обліку, які орієнтовані на національні потреби, в той час як 22 відсотки вважають, що його роль істотна, і 8 відсотків з них не знають про роль, яку може грати LAAA.

13. Всі респонденти вказали, що немає конкретного закону про компанії, який регулює практику корпоративного обліку в Лівії. В цілому респонденти вважали, що основні закони і правила, що регулюють бухгалтерську практику і мають великий вплив на підготовку фінансової звітності корпорацій, - це LCL, IFL, підзаконні акти та внутрішні фінансові правила цих корпорацій.

Додаток Д

Відмінності та схожості в принципах обліку, підготовки та консолідації фінансової звітності між МСФЗ і US GAAP

Міжнародні стандарти фінансової звітності	Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку
1. Перше застосування стандартів	
Всі стандарти застосовуються з першої дати підготовки звітності по МСФЗ. Виняток може бути зроблено тільки для будівель, споруд та обладнання, об'єднання бізнесів та обліку пенсійних планів. Всі коригування, зроблені в момент переходу на МСФЗ, повинні бути відображені в фінансовому результаті першого року застосування МСФЗ	US GAAP також вимагають застосування всіх стандартів для попередніх періодів. Однак існують правила перехідного періоду і спеціальні стандарти, що застосовуються для новостворених компаній
2. Функціональна валюта	
Функціональна валюта – валюта, відповідна валюті тієї країни, в якій буде зареєстрована компанія. Якщо компанія (наприклад, представництво) веде звітність в декількох валютах, то на основі професійного судження фахівця, що складає звітність, вибирається валюта, що найбільш вірогідно відображає економічний результат діяльності компанії	Функціональна валюта – валюта, в якій компанія несе витрати і отримує доходи. У порівнянні з МСФЗ менш жорсткі вимоги при виборі функціональної валюти (тобто немає прив'язки до валюти країни)
3. Форми фінансової звітності для різних типів підприємств	
Загальні принципи складання для всіх підприємств	Існує специфіка подання звітності за типом підприємства: - індивідуальне, приватне; - партнерство; - корпорація
4. Презентація фінансових звітів	
Ніякого конкретного формату, якщо презентація ліквідності не дає достовірної інформації.	Ніякого конкретного формату відповідно до AS, але встановленого актами компаній та іншими галузевими нормами
Необхідно представляти баланс, звіт про прибутки і збитки, звіт про рух грошових коштів за два попередніх роки	Для організацій, що котируються на біржі, все компоненти звітності представляються за три попередні роки, баланс - за два роки
МСФЗ вимагає окремого звіту відповідно до МСБО 1	Дозволяє представити зміни в акціонерному капіталі у вигляді примітки
Схожість. Повний набір фінансових звітів включає в себе звіт про прибутки і збитки (звіт про прибутки і збитки), звіт про сукупний дохід і звіт про рух грошових коштів, зі змінами в капіталі акціонерів, зазначеними в звіті.	
Схожість. Інформація, представлена як нарахування з подібними концепціями щодо загальної суттєвості та послідовності у підготовці фінансової звітності.	
Проміжні періоди розглядаються як окремий дискретний звітний період	Проміжний період, частина річного періоду

5. Валюта звітності	
Схожість: Якщо валюта звітності відрізняється від функціональної валюти, то активи та зобов'язання перераховуються за обмінним курсом на дату складання бухгалтерського балансу. Статті звіту про прибутки і збитки перераховуються за обмінним курсом на дату операції або за середніми курсами, якщо немає істотних коливань курсу.	
6. Валюта звітності в умовах гіперінфляції	
Звітність повинна бути переоцінена з урахуванням поточної купівельної спроможності грошової одиниці (купівельна спроможність валюти в країні не змінилася, якщо на неї можна купити таку саму кількість товарів, що і в попередньому періоді)	Звітність повинна бути складена в стабільній валюті, перерахунок з урахуванням інфляції не дозволений
7. Звіт про фінансовий стан (Баланс)	
Мінімальна кількість рядків-позицій обов'язкова	Немає специфічного формату балансу та звіту про прибутки та збитки
Активи та зобов'язання відображаються або в порядку зменшення ліквідності, або в порядку спадання терміновості, розбивка статей для забезпечення більш достовірної інформації	Статті балансу повинні бути представлені за ступенем зменшення ліквідності. Публічні компанії зобов'язані дотримуватися вказівок Комісії з цінних паперів і бірж щодо розкриття інформації (зокрема, дотримання федеральних законів США про біржі і цінні папери)
Актив балансу завжди починається з основних засобів та нематеріальних активів, а закінчується грошовими коштами на рахунках і в касі підприємства	Баланс починається з самих ліквідних активів - грошових коштів - і закінчується основними засобами
8. Звіт про прибутки та збитки	
Немає стандартного формату.	Формат з декількома кроками: або в один етап або формат з кількома прибутками підгрупи (повинні використовуватися рядки).
Витрати представлені в одному з двох форм - функцій або характеру, інакше немає форматів.	Розкривається відповідно до законів підприємств і стандартів бухгалтерського обліку. Також доступні спеціальні формати.
9. Звіт про рух грошових коштів	
Форма представлення звіту регламентована Вибір прямого або непрямого методу. Чистий прибуток повинен узгоджуватися з чистими грошовими потоками від операційної діяльності тільки тоді, коли застосовується непрямий метод	Те ж, що й Міжнародні стандарти фінансової звітності. <i>Різниця</i> - необхідно узгодження чистого доходу та чистих грошових потоків від операційної діяльності в обох випадках. Овердрафти, на відміну від короткострокових еквівалентів, не включаються до складу грошових коштів

10. Звіт про зміни у власному капіталі	
<p>У звіті подаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> - власний капітал на початок року; - інвестиції власників; - чистий прибуток; - доходи / витрати, які відносять на власний капітал; - вилучення власників. <p>Всі статті підлягають детальному розкриттю</p>	Така деталізація, як за МСФЗ не потрібна, дані в звіті відображаються сумарно
11. Зміни в обліковій політиці	
Відображаються ретроспективно, тобто в поточному і всіх попередніх періодах. При цьому зміни попередніх періодів відображаються як зміни вхідного сальдо прибутку / збитку минулих років	<p>Зміни відображаються у фінансових результатах поточного періоду, в якому ці зміни відбулися. Зміни в минулих періодах потрібно відображати в разі:</p> <ul style="list-style-type: none"> - зміни в методі оцінки запасів; - зміни амортизаційних норм в залізничній індустрії; - зміни методу обліку будівельних договорів; - застосування методу обліку за повною вартістю в добувній промисловості
12. Консолідація, спільне підприємство	
Дочірнє підприємство – те, над яким можливий контроль, тобто управління фінансовою та господарською діяльністю компанії для отримання вигоди від результатів діяльності	Дочірнє підприємство - те, над яким можливий контроль, тобто володіння більшістю голосуючих акцій або за договором. Консолідації підлягають компанії зі змінною часткою участі, в яких материнська компанія не має вирішального впливу на результат голосування, але приймає на себе більшу частину збитків або доходів
Дочірні компанії консолідуються без винятку у фінансовій діяльності материнської компанії	Конкретні галузі, в яких дочірня компанія не повинна консолідуватися
<p>Не консолідуються:</p> <ul style="list-style-type: none"> - підприємства, придбані для перепродажу протягом одного року з моменту покупки. У цьому випадку таке підприємство відображається у звітності як актив на продаж або фінансовий актив, призначений для продажу; - підприємства, що мають відмінності в видах діяльності 	Не консолідуються підприємства, де контроль не здійснюється акціонером, що має більшість голосів. Як правило, ці підприємства обліковуються у звітності за методом участі в капіталі
Схожість. Контроль визначає, чи консолідуються суб'єкти з суб'єктом, що звітує	
Як материнська компанія, так і дочірня компанія повинні мати однакову облікову політику	Відмінності допускаються, якщо обидві компанії відповідають US GAAP

Продовження додатку Д

Облікова політика двох компаній може не збігатися і при відображенні вартості інвестицій і фінансового результату залежною компанією в звітності материнської компанії повинна коректуватися з урахуванням використовуваної нею облікової політики	Облікова політика двох компаній може не збігатися, але коригування при відображенні інвестицій в звітності материнської компанії не виробляються
Враховує як потенційні права голосу, так і "фактичний контроль"	Не мають права голосу, навіть якщо вони мають "фактичний контроль"
Консолідована фінансова звітність за два роки з винятками в обмежених обставинах для організацій, які можуть попередньо направити фінансову звітність материнської компанії для однієї компанії в CFS.	Одна материнська компанія - окрема компанія, яка представляє CFS за 2 роки і публікує лістингові компанії для підготовки CFS з окремими фінансовими звітами.
Підприємство спільне, якщо існує угода між сторонами, на підставі якої вони домовилися вести економічну діяльність, що підлягає контролю обох сторін	Підприємство, яке створено і управляється групою компаній як окремий вид бізнесу або проект для отримання взаємної вигоди для членів групи. Використовується метод участі в капіталі
Визначено три типи спільних підприємств в залежності від управління активами підприємства: - управління здійснюється через спеціально створене партнерство; - спільно контрольовані операції, на здійснення яких сторони передають свої активи; - спільна діяльність здійснюється через спільно контрольовані активи	Управління здійснюється через спеціально створене підприємство, використання існуючого підприємства не рекомендується
Для обліку використовується метод пропорційної консолідації або метод участі в капіталі	Застосування методу пропорційної консолідації забороняється
13. Об'єднання бізнесу	
Неконтрольована частка участі, що оцінюється за справедливою вартістю або пропорційна частка в чистому частці участі компанії, що купується на дату придбання	Дозволяє тільки оцінку за справедливою вартістю
Не визнає жодних умовних активів	Умовні активи, визнані за справедливою вартістю на дату придбання, якщо вони можуть бути визначені
Схожість. Набувачі об'єднання бізнесу визнають умовні зобов'язання, коли поточне зобов'язання виникає внаслідок минулих подій, і справедлива вартість може бути надійно оцінена	
Ймовірно, вважається "швидше, ніж ні", з вірогідністю вище 50%	Втрата вважається вірогідною як «ймовірна», якщо ймовірність втрати вище 70%
Схожість. Обидва вимагають визнання, коли втрата "ймовірна"	

Продовження додатку Д

14. Довгострокові активи	
Вимагає регулярної переоцінки до справедливої вартості	Забороняється переоцінка всіх довгострокових активів
Схожість. Витрати включаються у вартість активу, якщо майбутні економічні вигоди вірогідні і можуть бути достовірно виміряна	
Витрати від зменшення корисності визнають у складі прибутків і збитків	Витрати на знецінення повинні визнаватися в поточних доходах
Може бути записаний не тільки за історичною вартістю, але і вище, якщо справедлива ринкова вартість вище (прибуток, прийнятий до поточної прибутку)	Якщо довгостроковий актив був знецінений, він не може бути врахований
15. Основні засоби	
Дозволяють оцінювати за собівартістю або переоцінювати	Оцінка основних засобів тільки за історичною вартістю
Дозволена "компонентна активність": загальна вартість об'єкта може бути амортизована окремо протягом різних строків корисного використання	Амортизуються як ціла одиниця протягом свого строку корисного використання
16. Нематеріальні активи	
Витрати на дослідно-конструкторські роботи капіталізуються, тобто визнаються як нематеріальний актив, в наступних випадках: закінчення робіт технічно можливо; актив збираються продавати або використовувати; від використання активу можна отримати економічні вигоди; витрати, пов'язані зі створенням активу, можна достовірно оцінити	Аналогічні витрати визнаються як витрати поточного періоду.
Якщо визнається капіталістичним і підлягає амортизації протягом строку корисного використання. Якщо корисний строк корисності не буде переглянуто на предмет зменшення корисності для рідкісних статей, дається переоцінка	Так само, як і МСФЗ, але термін корисної експлуатації не перевищує 10 років. Необхідний більш ніж 10-річний тест на порушення.
17. Лізинг	
Застосовується до основних засобів і інших активів, за деякими винятками	Відноситься тільки до основних засобів відповідно до US GAAP.
Купівля землі вважається окремою угодою відповідно до МСФЗ	Капітальна оренда - це будь-яка оренда з вигідною покупкою або передачею прав власності орендарю
Схожість. Сторона несе ризики і вигоди від володіння орендованим майном для визнання активу і відповідного зобов'язання	
Немає тесту для класифікації оренди	Тест для визначення критеріїв класифікації оренди
Фінансова оренда - якщо ризики і вигоди від використання оренди передаються орендарю	Класифікується як операційна оренда, якщо не виконані вимоги по оренді капіталу
Схожість. Для операційної оренди дохід від оренди рівномірно відображається протягом терміну оренди, а актив амортизується орендодавцем	

18. Фінансові інструменти	
Орієнтований на договірні зобов'язання	Визначається як інструменти з характеристиками як боргу, так і капіталу
Схожість. Повинні бути класифіковані за певними категоріями, щоб виміряти визнається або припиняється визнання у фінансовій звітності	
Категорії: справедлива вартість через втрачену вигоду, позики та дебіторська заборгованість, утримувані до погашення, або доступні для продажу	Категорії: утримувані для продажу, що є в наявності для продажу і утримувані до погашення
Схожість. Похідні повинні бути визнані в балансі	
	Не включають пайові цінні папери, які не котируються на активному ринку
Схожість. Докладне розкриття інформації для фінансових інструментів	
19. Запаси	
Вартість запасів не може бути обчислена з використанням LIFO.	Вартість запасів може бути обчислена з використанням LIFO, FIFO або методу середньозважених
Схожість. Запаси, що утримуються для продажу в ході звичайної діяльності визначені як активи	
Усі товарні запаси, мають бути оцінені відповідно до характеру або використання	Послідовна, але не обов'язково однакова, формула витрат для всіх подібних запасів
Схожість. Витрати на продаж, зберігання та загальні адміністративні витрати виключаються з вартості запасів	
Запаси враховуються тільки за найменшою з двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації.	Запаси мають враховуватися лише за нижчою вартістю або ринковою
Скасування коригувань при певних, визначених умовах допускається	Сторнування списань на нижчу ціну або на ринкову заборонено
20. Визначення грошових коштів та їх еквівалентів	
Грошові кошти та їх еквіваленти з терміном погашення 3 місяці або менше та включають банківський овердрафт.	Те ж, що і МСФЗ, але виключає банківський овердрафт
21. Дебіторська заборгованість	
Відсутня регламент порядку оцінки дебіторської заборгованості, але є стандарт - знецінення активів. На кінець звітного періоду безнадійні борги списуються на витрати, а на решту заборгованості нараховується резерв.	Дебіторської заборгованості вона повинна бути оцінена за чистою вартістю реалізації, тобто за вирахуванням резерву по сумнівних боргах. Величина резерву може бути розрахована двома методами: <ul style="list-style-type: none"> • виходячи з величини продажів за звітний період; • на підставі величини дебіторської заборгованості на кінець періоду.

Продовження додатку Д

22. Фінансові активи	
Утримуються до погашення - відображаються за амортизованою вартістю.	Довгострокові інвестиції = вартість за вирахуванням збитків від зменшення корисності, будь-яке зменшення, що відображається у звітах про прибутки та збитки. Галузі визначили банківську, страхову.
23. Зобов'язання	
Зобов'язання класифікуються як короткострокові, якщо очікується, що вони будуть погашені протягом: - нормального операційного циклу підприємства; - 12 місяців з моменту складання балансу. Зобов'язання, виходячи з їх сутності, бувають: стандартні, умовні і резерви. Відповідно до МСФЗ деякі типи привілейованих акцій представляються в звітності як зобов'язання. Заборона на дисконтування відкладених податків через зниження порівнянності звітності компаній	Зобов'язання, погашення яких імовірно вимагатиме використання поточних активів або створення нових поточних зобов'язань, вважаються поточними. Решта зобов'язання - довгострокові. Зобов'язання поділяються на групи: - пов'язані з веденням операцій протягом операційного циклу; - погашення яких передбачається протягом 12 місяців з дати складання балансу; - нараховуються суми, які, ймовірно, будуть потрібні для погашення витрат протягом року за тим самим відомим зобов'язаннями (наприклад, премія або компенсація за невикористаний відпустку). Всі акції розглядаються як частина капіталу. Допускається дисконтування відкладених податків
24. Забезпечення зобов'язань	
Записується, якщо відтік може бути правильно оцінений і підтверджений. Резерв дисконтується до теперішньої вартості, коли здійснюється вартість часу.	Те ж саме, але дисконтування не допускається.
25. Сплачені відсотки за позиками	
Відсотки за позиками розподіляються в звіті про рух грошових коштів між операційної, інвестиційної та фінансової діяльністю відповідно до призначення позикових коштів.	Всі відсотки за позиковими коштами, сплачені протягом звітного періоду, відображаються в звіті про рух грошових коштів і повинні бути класифіковані як частина операційної діяльності підприємства незалежно від цілей залучення і використання позик
26. EPS (дохід на акцію)	
Записується, якщо відтік може бути правильно оцінений і підтверджений. Резерв дисконтується до теперішньої вартості, коли здійснюється вартість часу.	Те ж саме, але дисконтування не допускається.

27. Визнання доходів	
Існують два основні стандарти доходів і чотири тлумачення, орієнтовані на доходи, більшість з яких можна широко інтерпретувати та застосовувати без специфікацій промисловості.	Поточні правила визнання доходів для GAAP США є дуже детальними, деталізованими та галузевими.
Забороняє завершену контрактну модель	Відсоток завершення має перевагу, але модель завершеного контракту також допускається
Забороняє бруто-прибуток	У відсотках від завершення допускає дохід і валовий прибуток
Схожість. Зведений стандарт по визнанню виручки «Виручка за договорами з покупцями», який повинен бути введений в дію кожною компанією в 2017 році	
28. Витрати	
Витрати можна класифікувати за функціями або характером	Витрати можна класифікувати тільки за функціями
Деякі витрати на дослідження та розробку можуть бути капіталізовані	Всі витрати на дослідження та розробку витрачаються
29. Прибуткові податки	
Можуть бути класифіковані лише як не поточні.	Відстрочені податкові активи можуть бути класифіковані як поточні, так і непоточні
Оцінка відстрочених податкових активів в кожному періоді заснована на оцінці майбутніх податкових відрахувань	Оцінка відстрочених податкових активів на основі бухгалтерського визнання вартості компенсації.
Перевищення податкової пільги відображається у звіті про прибутки і збитки аж до суми фактичної вигоди, а інша частина впливає на звіт про капіталі.	Зміни ціни акцій не впливають на відстрочений податковий актив, але впливають на майбутні податкові відрахування
Схожість. Підприємства повинні враховувати як поточні податкові ефекти, так і очікувані майбутні податкові наслідки подій, які були визнані	
Відкладені податкові активи / вигоди можуть бути класифіковані тільки як довгострокові	Відкладені податкові активи / зобов'язання можуть бути класифіковані як поточні або необоротні
Дозволяє підставу тільки для поточних податкових ставок	На підставі поточних податкових ставок (пройшло, але не вступили в силу)
Схожість. Не визнавати відкладені податки за тимчасовими відмінностями від гудвілу що не підлягає відрахуванню	

Додаток Е

Коротке перехресне порівняння між МСФЗ і US GAAP

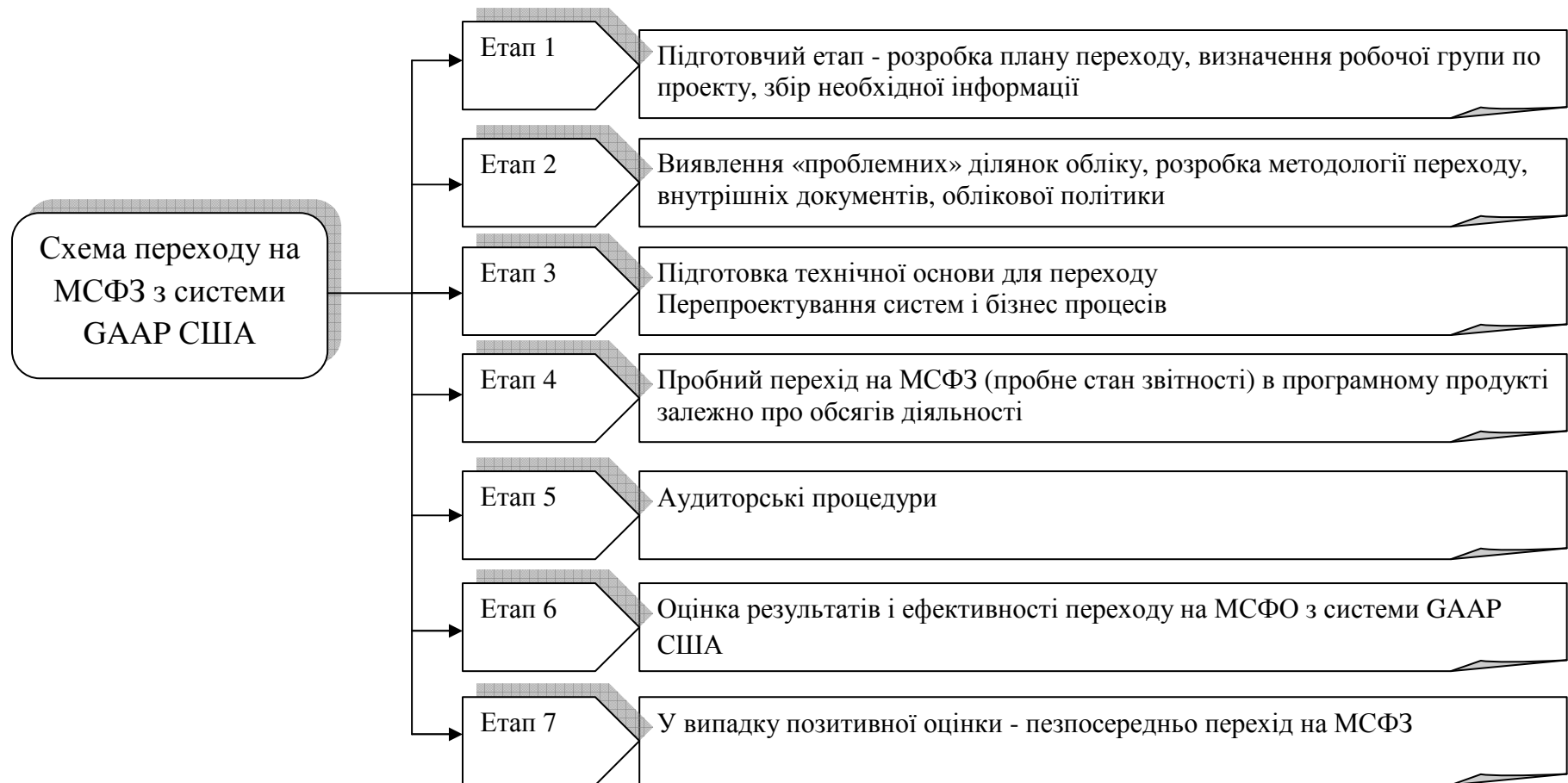
Тема питання	ASC T	IAS /IFRS
Зміни в бухгалтерському обліку	250-10	IAS 8
Зобов'язання по вибуттю активів	410-20	IAS 16 / IAS 37 / IFRIC 1
Об'єднання бізнесу	<u>805-10</u>	<u>IFRS 3</u> (Revised 2008)
Сукупний дохід	220-10	IAS 1 (в редакції 2007 г.)
Консолідована фінансова звітність	810-10	IAS 27 / SIC-12
Умовні зобов'язання	450-10	IAS 37
Операції з боргом і власним капіталом	470-10 / 470- 20 / 470-30 / 470-40 / 470- 50 / 470-60 / 480-10 / 505- 10 / 815-10 / 815-40 / 825- 10 / 835 -10 / 835-30 / 480- 10-S99-3A	IAS 32 / IFRIC 2 / IFRIC 19 / IAS 39 / IFRS 9
Похідні. Визначення та сфера застосування	815-10-15	IAS 39
Припинена діяльність	205-20	IFRS 5
Прибуток на акцію	260-10	IAS 33
Вбудовані похідні	815-15	IAS 39
Плани володіння акціями співробітників	718-40	IFRS 2
Облік за методом участі в капіталі	323-10	IAS 28
Оцінка справедливої вартості фінансових інструментів	820-10	IFRS 13
Опція справедливої вартості	825-10	IAS 39 / IFRS 9
Гудвіл та інші нематеріальні активи	350-10	IAS 36 / IAS 38
Облік хеджування	815-20	IAS 39 / IFRS 9
Знецінення довгострокових активів, призначених для зберігання, використання або вибуття, для продажу	360-10	IAS 36 / IFRS 5
Податок на прибуток	740-10	IAS 12
Проміжна звітність	270	IAS 34
Запаси	330-10	IAS 2
Інвестиції в боргові та пайові цінні папери (до прийняття МСФЗ 9)	320-10	IAS 39

Закінчення додатку E

Інвестиції в боргові цінні папери (після прийняття МСФЗ 9 і ASU 2016-01)	320-10	IFRS 9 / IAS 39
Інвестиції в цінні папери (після прийняття МСФЗ 9 і ASU 2016-01)	321-10	IFRS 9
Спільні підприємства	323-10	IAS 31
Оренда	840-10	IAS 17 / IFRIC 4
Дебіторська заборгованість за кредитами (після прийняття МСФЗ 9 і ASU 2016-01)	310-10	IFRS 9 / IFRS 39
Дебіторська заборгованість за кредитом (до прийняття МСФЗ 9)	310-10	IAS 39
Залік фінансових активів і фінансових зобов'язань в балансі	210-20	IAS 32
Пенсії, інші пенсійні посібники та інші посібники по закінченні трудової діяльності	715-10 / 715-30 / 715-60 / 712	IAS 19 / IFRIC 14
Визнання доходу	605-10	IAS 18
Продаж нерухомості	360-20	IAS 18 / IAS 11 / IFRIC 15
Звітність за сегментами	280-10	IFRS 8
Виплати на основі акцій	718-10	IFRS 2
Звіт про рух грошових коштів	230-10	IAS 7
Переклади і обслуговування фінансових активів	860-10	IAS 39
Невизначеність в податках на прибуток	740-10	IAS 37

Додаток Ж

Етапи переходу на МСФЗ з системи GAAP США



Додаток 3

Таблиця 1

Баланс та Звіт про фінансовий стан: основні відмінності НП(С)БО та МСФЗ

Баланс та Звіт про фінансовий стан: основні відмінності		
Загальний формат		
Критерій	НП(С)БО	МСФЗ
Класифікація активів та зобов'язань	Статті класифіковані за критерієм «оборотні/необоротні»	Статті можуть бути класифіковані за критерієм оборотності/необоротності, а також виходячи з ліквідності статей (з виділенням сум, що очікуються до відшкодування або погашення протягом не більше 12 місяців та більше 12 місяців після звітного періоду). Дозволяється змішане подання
Витрати майбутніх періодів	Виділені окремі статті	Виділення окремої статті не вимагається
Цільове фінансування	Довгострокове цільове фінансування виділено окремою статтею	Повинно бути представлено у складі зобов'язань (у деяких випадках у складі доходів майбутніх періодів) та класифіковано за характером зобов'язань
Доходи майбутніх періодів	Виділені в окрему статтю поточних зобов'язань	Виділення окремої статті не вимагається. У випадку наведення в балансі необхідна класифікація характеру зобов'язань
Гудвіл	Наведено окремо від нематеріальних активів у вписуваному рядку 1050 або окремою статтею (рядок 105) у формі № 1-к	Може бути представлений у балансі в складі нематеріальних активів в якості не ідентифікованого нематеріального активу
Довгострокові фінансові інвестиції	Представлені окремим статтями: Довгострокові фінансові інвестиції, які враховуються за методом участі в капіталі інших підприємств (рядок 1030) та Інші фінансові інвестиції (рядок 1035)	Як окрема категорія «фінансові інвестиції» в системі МСФЗ не визначені
Поточні фінансові інвестиції	Представлені окремою статтею (рядок 1160)	Як окрема категорія «фінансові інвестиції» в системі МСФЗ не визначені
Фінансові зобов'язання	У деяких випадках можливе наведення в одній статті з не фінансовими зобов'язаннями	Повинні бути виділені окремими статтями
Зауваження за деякими статтями		
Земля у постійному безкоштовному користуванні	Право на безстрокове безкоштовне користування землею визнається як нематеріальний актив	Відображення у звітності таких операцій не стандартизовано. Якщо відносно такого ресурсу не дотримується критерій контролю, то він може бути визнаний активом

Закінчення таблиці 1

Внутрішньо-генерований гудвіл	В окремих випадках може бути визнаний активом у розрахунковій сумі як результат операцій, пов'язаних з амортизацією, яка минула	Не може бути визнаний в якості активу
Незавершені капітальні інвестиції	Наводиться окремо від статті «Основні засоби»	Окреме наведення статті не стандартизовано. Може бути включено до складу статті «Основні засоби»
Основні засоби у балансовому триманні	Відповідно до національного законодавства деякі підприємства вимушені в адміністративному порядку оприбутковувати на баланс активи в якості балансоутримачів	Відображення у звітності таких операцій не стандартизовано. Частіше за все відносно таких ресурсів не дотримується критерій контролю. У такому випадку вони не можуть бути визнані активами
Основні засоби: оренда цілісних майнових комплексів	Відповідно до національного законодавства орендарі таких комплексів визнають їх активами	Відображення у звітності таких операцій не стандартизовано. Частіше за все такі операції розглядаються аналогічно фінансовому лізингу та відповідним чином перелаштовується схема обліку
Незавершене будівництво, призначене для продажу	Відповідно до П(С)БО такий актив повинен розглядатися як оборотний, але допускається відображення такого активу протягом будівництва у складі необоротних активів	Зазвичай включається до складу оборотних активів. Але якщо продаж не вкладається у рамки звичайного операційного циклу підприємства, то можлива класифікація в якості необоротного активу
Аванси під капітальні вкладення	Не включаються до складу необоротних активів	Включаються до складу необоротних активів
Бібліотечні фонди	Включаються до складу інших необоротних матеріальних активів	Допускається ідентифікація в якості нематеріальних активів (якщо нематеріальний компонент превалює)
Вартість безкоштовно отриманих необоротних активів	Включається в додатковий капітал	Облік не стандартизований. Одним із варіантів є відображення в доходах без включення в додатковий капітал
Аванси видані	Виділяють окремою статтею як вид дебіторської заборгованості	Облік не стандартизований. Допускаються різні варіанти класифікації даної статті в активі
Відстрочений ПДВ	Відповідні дані відображають у складі інших оборотних активів та інших поточних зобов'язань	Облік не стандартизований. Визнання таких сум в якості активів та зобов'язань у балансі є сумнівним
Резерв уцінки запасів	У звітності не відображають. Уцінка списується безпосередньо на витрати	Уцінка запасів може бути проведена шляхом резервування
Резерв знецінення (зменшення корисності)	У звітності не відображають. Знецінення списується безпосередньо на витрати (крім знецінення переоцінених раніше необоротних активів та знецінення сумнівних боргів, яке відображається у вигляді нарахування резерву)	Знецінення може бути проведено шляхом резервування

Додаток 3

Звіт про рух грошових коштів: основні відмінності за МСФЗ та НП(С)БО

Таблиця 2

Звіт про рух грошових коштів: основні відмінності за МСФЗ та НП(С)БО		
Критерій	НП(С)БО	МСФЗ
Звіт про рух грошових коштів	Звіт, який відображає надходження та вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності	Забезпечує інформацію, яка дозволяє користувачам оцінити зміни в чистих активах підприємства, його фінансовій структурі (включаючи ліквідність та платоспроможність), а також його здатності впливати на величину та терміни потоків грошових засобів з метою адаптації до мінливих обставин та можливостей
Форма звіту	Форма звіту визначена (з можливістю вписуваних рядків із затвердженого переліку)	Підприємство подає відомості про рух грошових коштів від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності у формі, яка найкращим чином відповідає характеру його діяльності
Укладачі звіту про рух грошових коштів	Підприємства, які не є суб'єктами малого підприємництва	Всі компанії, що складають звітність за МСФЗ
Склад грошових коштів	Готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання	Грошові кошти в касі та депозити до запитання
Негрошові операції	Операції, які не вимагають використання грошей та їх еквівалентів	Визначення відсутнє
Відображення зміни залишків грошових коштів у разі їх списання як невідповідних критеріям визнання активами	При використанні прямого методу практично неможливо, а при використанні непрямого - з відображенням у складі інших надходжень та вибуття (що само по собі суперечить вимогам стандартів про невключення до звіту негрошових операцій)	Внаслідок відсутності затвердженої форми звіту укладачі можуть вводити відповідні рядки та відображати такі списання, розкриваючи їх суть в примітках
Подання грошових потоків на нетто-основі	Заборонено. Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та витрат, які виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності	Грошові потоки від наступних видів операційної, інвестиційної або фінансової діяльності можуть надаватися у звітах на нетто-основі: (а) грошові надходження та виплати від імені клієнтів, коли рух грошових коштів відображає діяльність клієнта, а не діяльність підприємства; та (б) грошові надходження та виплати за статтями, що характеризується швидким оборотом, великими сумами та короткими термінами погашення
Банківські овердрафти	Не регулюється порядок подання	Як правило, включаються до складу грошових коштів та їх еквівалентів

Закінчення таблиці 2

Грошові потоки, що відносяться до різних видів діяльності	Затверджена форма ,а також Додаток 3, не містять рядків для відображення грошових потоків від припиненої діяльності	Підприємство повинно розкрити чисті потоки грошових коштів, що відносяться до операційної, інвестиційної та фінансової складовим припиненої діяльності. Такі розкриття можуть бути або в примітках, або безпосередньо у ЗРГК
Грошові потоки групи, що вибуває (МСФЗ 5)	Не регламентується	Має визнаватися у прибутку чи збитку, коли таке відшкодування підлягає отриманню
Спосіб підготовки інформації про рух грошових коштів при прямому методі подання звіту	Не регулюється	При використанні прямого методу інформація може бути отримана або: (а) з облікових записів підприємства; або (б) шляхом коригування продажу, собівартості продажів (відсоткових та інших аналогічних доходів, а також відсоткових та інших аналогічних витрат для фінансових інститутів) та інших статей звіту про сукупний дохід з урахуванням змін в активах та зобов'язаннях, а також інших статей, провідних до виникнення потоків грошових коштів від інвестиційної або фінансової діяльності.
ПДВ у складі надходжень від реалізації	Не включається до показника надходжень	Включення ПДВ до показника надходжень від реалізації не обов'язкове. Надходження ПДВ можуть бути відображені окремою статтею
Відсотки сплачені (сума, яка не капіталізована у вартості активів)	Класифікуються як грошовий потік від фінансової діяльності	Можуть бути класифіковані як потік від фінансової, операційної або інвестиційної діяльності
Відсотки отримані	Відсотки, отримані за договором банківського рахунку, класифікуються як потік від операційної діяльності. Відсотки, отримані за позиками, класифікуються як потік від інвестиційної діяльності	Можуть бути класифіковані як потік від фінансової, операційної або інвестиційної діяльності
Дивіденди отримані	Класифікуються як потік від інвестиційної діяльності	Можуть бути класифіковані як потік від фінансової, операційної або інвестиційної діяльності
Дивіденди сплачені	Класифікуються як потік від фінансової діяльності	Можуть бути класифіковані як потік від фінансової або операційної діяльності
Згортання грошових потоків	Не допускається	Допускається в двох ситуаціях: 1) коли платежі проходять за дорученням клієнта, тобто грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не суб'єкта господарювання, що звітує; 2)коли оборот крупний, швидкий, а терміни платежів короткі

Додаток 3

Таблиця 3

**Основні відмінності при складанні Звіту про фінансовий результат за
НП(С)БО та Звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід за
МСФЗ**

<u>Критерій</u>	<u>НП(С)БО</u>	<u>МСФЗ</u>
Формат Подання	Один Звіт про фінансові результати, в якому присутній розділ для показників іншого сукупного доходу	Можливе окреме подання звіту про прибутки та збитки
Класифікація доходів та витрат	Класифіковані по статтям за критерієм операційності/неопераційності	Класифікація доходів та витрат по статтям за критерієм операційності/неопераційності не обов'язкова. В системі МСФЗ не визначено поняття операційної діяльності
Систематизація витрат	Систематизація за статтями та за елементами	Є альтернатива: затрати можуть бути систематизовані за статтями (класифікація витрат за функціями) або за елементами (класифікація витрат за їх характером).
Дивіденди на акцію за звітний період	Наведено окремою статтею	Повинні бути наведені або у Звіті про зміни у власному капіталі, або в примітках
Фінансовий результат від списання фінансових активів, відображених за амортизованою собівартістю	Не відображається окремою статтею (входить до складу інших доходів/витрат)	Повинен бути представлений окремою статтею
Сукупний Доход	Вичерпний перелік елементів іншого сукупного доходу відсутній. У II розділі Звіту наведені статті компонентів сукупного доходу. Не існує окремого представлення компонентів іншого сукупного доходу за ознакою можливості перекласифікації на прибуток/збиток	До показника іншого сукупного прибутку включають шість компонентів, які безпосередньо відображаються на рахунках власного капіталу. Обов'язково окреме представлення за ознакою можливості перекласифікації на прибуток/збиток
Зауваження щодо деяких статей обліку		
Витрати та доходи за активами, отриманими на балансотримання	Амортизація таких активів признається витратами, та на відповідну суму визнають доходи	Відображення у звітності таких операцій не стандартизовано, це означає, що вони не можуть бути признані активами, отже ні амортизація, ні доходи по ним також не можуть бути визнані

Додаток II

Узагальнення підходів до визначення поняття «облікова політика»

Автор, джерело	Визначення
1	2
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Учетная политика — это совокупность принципов, методов и процедур, которые используются предприятием для ведения бухгалтерского учета , составления и представления финансовой отчетности (ст. 1 Закона о бухучете).
Азрімян А.Н. [Великий економічний словник М.: Інститут нової економіки. 2004. 1376 с.]	Обран підприємством сукупність способів ведення бухгалтерського обліку (первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і результатів узагальнення фактів господарської діяльності) у відповідності з особливостями його господарської діяльності, яка використовується постійно.
Астахов: В;П. [Теория, бухгалтерского учета М.: Издательский центр «МарТ», 2001. с. 382].	Вибір конкретних способів (варіантів) постановки обліку відповідних видів майна та зобов'язань, виходячи з умов господарювання і чинного законодавства
Барановська Т.В. [Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові. Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки 2003. № 3 (25). с. 10]	Облікова політика – сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників
Безруких П.С. [Бухгалтерский учет: Учебник М.: Бухгалтерский-учет. 1994. с. 438].	Вибір підприємством конкретних методик, форми, техніки ведення та організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності та кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії та ін.)
Бутинець Ф.Ф. [Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку. Підручник Житомир: ПП «Рута», 2002. с. 51]	Облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. У широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку)
Бухгалтерський словник [Бухгалтерський словник. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинца. Житомир: ПП «Рута», 2001. с. 120]	Облікова політика – система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, закріплена відповідним нормативним актом на невизначений термін

Продовження додатку И

1	2
<p>Бычков М.Ф., Балашова Н.Н. [К вопросу об учетной политике предприятия. Экономика с/х и перерабатывающих предприятий. 2000. № 2. с. 22]</p>	<p>Облікова політика підприємства – це прийнята підприємством сукупність способів (приймів) ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності</p>
<p>Восходова И.Н., Соловьева, Н.А. [Анализ действующих приказов по учетной политике 1998.№1 с. 95].</p>	<p>Спосіб законодавчого регулювання фінансово-економічних та господарських особливостей функціонування окремих організацій в умовах ринкової економіки</p>
<p>Житній П.Є. [Системный аспект облікової політики. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 1. С. 62-65]</p>	<p>Розглядає одночасно інструмент історичного та поточного обліку, попередньої оцінки господарських фактів, прогнозування, планування і внутрішньогосподарського контролю, а також інструмент перетворення інформації про господарські події в облікові показники згідно з потребами фінансової звітності та управління виробничою системою.</p>
<p>Внешнеэкономический толковый словарь [Внешнеэкономический толковый словарь. Под ред. И.П. Фаминского. М.:ИНФРА-М,2000. с. 433]</p>	<p>Облікова політика – політика центрального банку щодо регулюванню облікового ринку</p>
<p>Ивашкевич В.Б. [Учетная политика: содержание и обоснование . Бухгалтерский учет. - 1994. - №4.с. 30].</p>	<p>Облікова політика - це сукупність критеріїв облікового відображення і віднесення вартості активів підприємства на витрати і результати господарської діяльності, а також системи заходів по їх здійсненню на підприємстві .</p>
<p>Карпатов А. [Куда идет наш бухгалтерский учет . Расчет. 2001. №9. с. 30].</p>	<p>Облікова політика являє собою сукупність критеріїв облікового відображення і віднесення вартості активів підприємства на витрати і результати господарської діяльності, а також системи заходів по їх здійсненню на підприємстві</p>
<p>А. О. Касич, О. В. Онищенко [Еволюція наукових підходів до формування облікової політики підприємства Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. 2013.Випуск 1.(78). с. 174].</p>	<p>Під даним поняттям слід розуміти сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, вибраних підприємством індивідуально з урахуванням специфіки його діяльності, для забезпечення необхідних результатів діяльності.</p>

Продовження додатку И

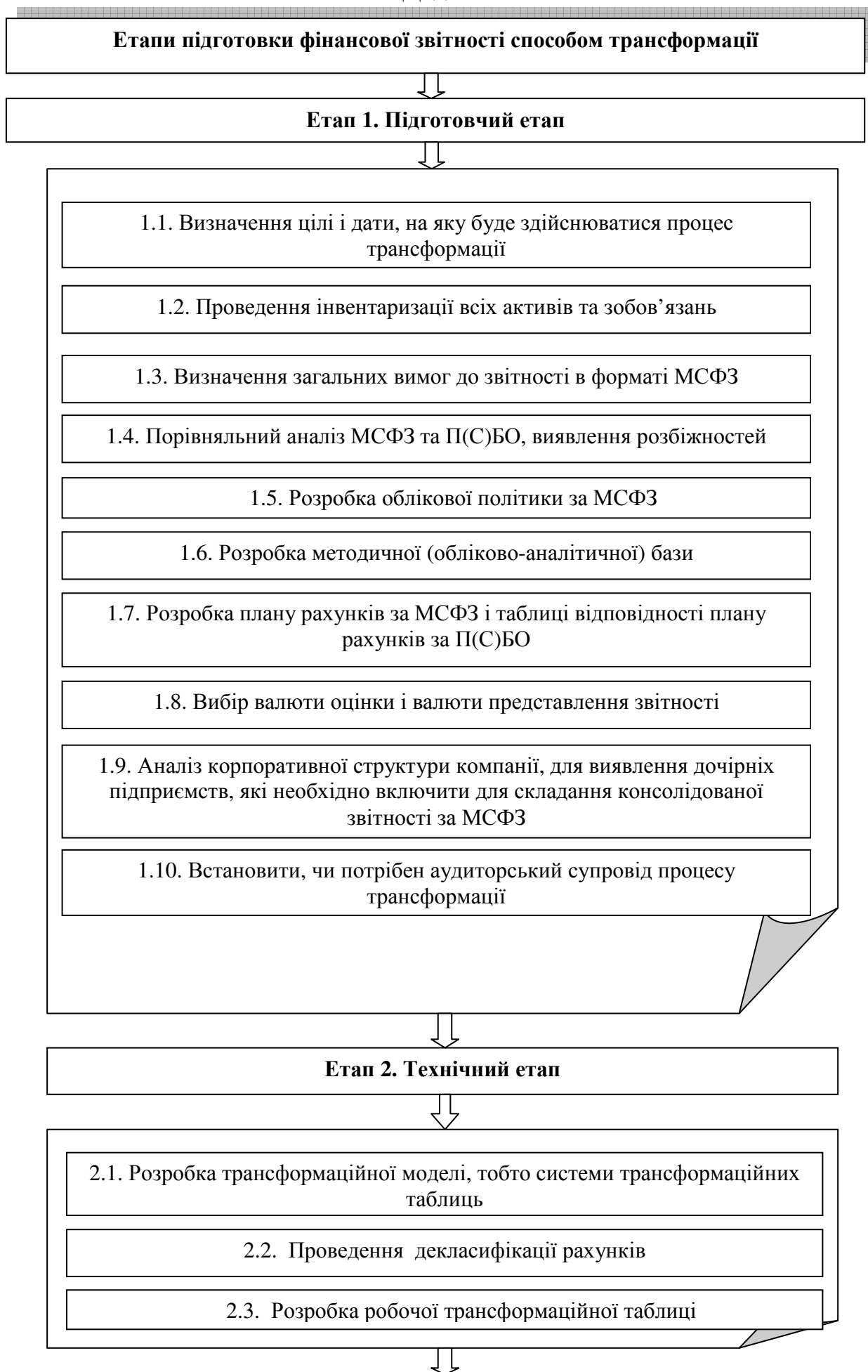
1	2
<p>Король Г.О., Ізвекова І.М., Ясногор О.О.</p> <p>[Сутність поняття «облікова політика» та методичні підходи до його формування в умовах підприємства. Економіка і суспільство. 2017. Випуск 8. с. 782].</p>	<p>Облікова політика – це сукупність можливих принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством із метою раціоналізації та спрощення облікового процесу для складання та подання фінансової звітності, а також для підвищення ефективності діяльності підприємства.</p>
<p>В.А. Кулик</p> <p>[Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку. Монографія Полтава: ВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.]</p>	<p>Система способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що використовується підприємством для інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень та передбачає найбільш достовірне відображення фактів господарської діяльності</p>
<p>Кутер М.І.</p> <p>[Теория бухгалтерского учета. Под ред. М.И.Кутера М.: Финансы и статистика, 2002. с. 543]</p>	<p>Облікова політика є вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії)</p>
<p>Кучеренко Т.</p> <p>[Регламентування облікової політики фінансової звітності. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 5. с. 25]</p>	<p>Облікова політика – це домовленості й практика, що проявляються у сукупності принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності з метою її гармонізації та створення єдиних підходів до визначення, визнання й оцінки окремих її елементів</p>
<p>Ловінська Л.Г.</p> <p>[Про національну облікову політику в Україні. Економіка України: політико-економічний журнал. 2006. № 4. с. 23]</p>	<p>Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення обліку, складання та подання звітності</p>
<p>Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б.</p> <p>[Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. К.:НДФІ, 2006. с. 63]</p>	<p>Облікова політика суб'єкта господарювання – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності в межах, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів України та іншими органами виконавчої влади після погодження з Міністерством фінансів</p>

Продовження додатку И

1	2
<p>Н.П. Любушин и др. [Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для вузов. М. : ЮНИТИ-ДАНА,2000. с. 196].</p>	<p>Облікова політика - це сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, обраних підприємством в якості відповідних умов господарювання, тобто порядок здійснення первинного спостереження, вартісного виміру, поточної угруповання і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності підприємства, або реалізація методу бухгалтерського обліку</p>
<p>Николаева С.А. [Учетная политика организации на 2001 год: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка М. : «Аналитика-Пресс», 2000. с. 5]</p>	<p>Це сукупність принципів і правил, що регламентують методичні та організаційні основи ведення бухгалтерського обліку на підприємстві в умовах діючої нормативної бази на даний момент часу</p>
<p>Петрова В.И. [Петрова В.И. Учетная политика в торговле . Бухгалтерский учет. 1997. № 12. с. 23].</p>	<p>Облікова політика - це способи і методи бухгалтерського обліку, регульовані нормативними актами, з одного боку, і враховують особливості діяльності підприємства - з іншого</p>
<p>Пушкар М.С., Щирба М.Т. [Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. с. 151]</p>	<p>Облікова політика – конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів</p>
<p>Каверіна С.Ю. [Методичні аспекти формування облікової політики підприємства: національний та міжнародний досвід. Економіка. Фінанси. Право. 2016. №3/1.с. 107]</p>	<p>Облікова політика – це цілий комплекс мір по організації діяльності підприємства, які підприємство застосовує із першого дня здійснення всіх його господарських операцій.</p>
<p>Соколов Я.В. [Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. с. 397]</p>	<p>Облікова політика – засіб, що дозволяє адміністрації підприємства (фірми) легально маніпулювати фінансовими результатами</p>
<p>Справочник бухгалтера и аудитора [Справочник бухгалтера и аудитора. Под ред.. Мизиковского, Л.Г. Макаровой. М.: Юристъ. 2001. с. 878]</p>	<p>Облікова політика – це прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності</p>

Закінчення додатку II

1	2
<p>Сук П.Л. [Облікова політика підприємства. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2005. № 1. С. 2-4.]</p>	<p>Розглядає як принципи і правила ведення бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві.</p>
<p>Фурса В.П. [Актуальні питання облікової політики відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності Глобальні та національні проблеми економіки 2016. Випуск 10. с. 998]</p>	<p>Облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, що застосовуються суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.</p>
<p>Хабарова Л.П. [Методологические аспекты учетной политики 2002 года. Бухгалтерский бюллетень. № 2. 2002. с. 10]</p>	<p>Облікова політика – це прийнята сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності</p>
<p>В.Г. Швець [Теорія бухгалтерського обліку. Підручник К.: Вид-во «Знання», 2004. 447 с.]</p>	<p>З одного боку, сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюють керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності</p>
<p>Шнейдман Л.З. [Учетная политика предприятия. М.: Бухгалтерский учет, 1994. с. 8].</p>	<p>Це «порядок здійснення первинного спостереження, вартісного виміру, поточної угруповання і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, або реалізація методу бухгалтерського обліку»</p>
<p>Шпак В.А. [Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку. Вісник Хмельницького національного університету. 2009. № 6. Т. 1. с. 204]</p>	<p>Облікова політика – цілеспрямована організаційно-управлінська діяльність, пов'язана з формуванням облікового порядку (чіткої організації бухгалтерського обліку, з дотриманням встановлених правил обліку)</p>

Додаток К

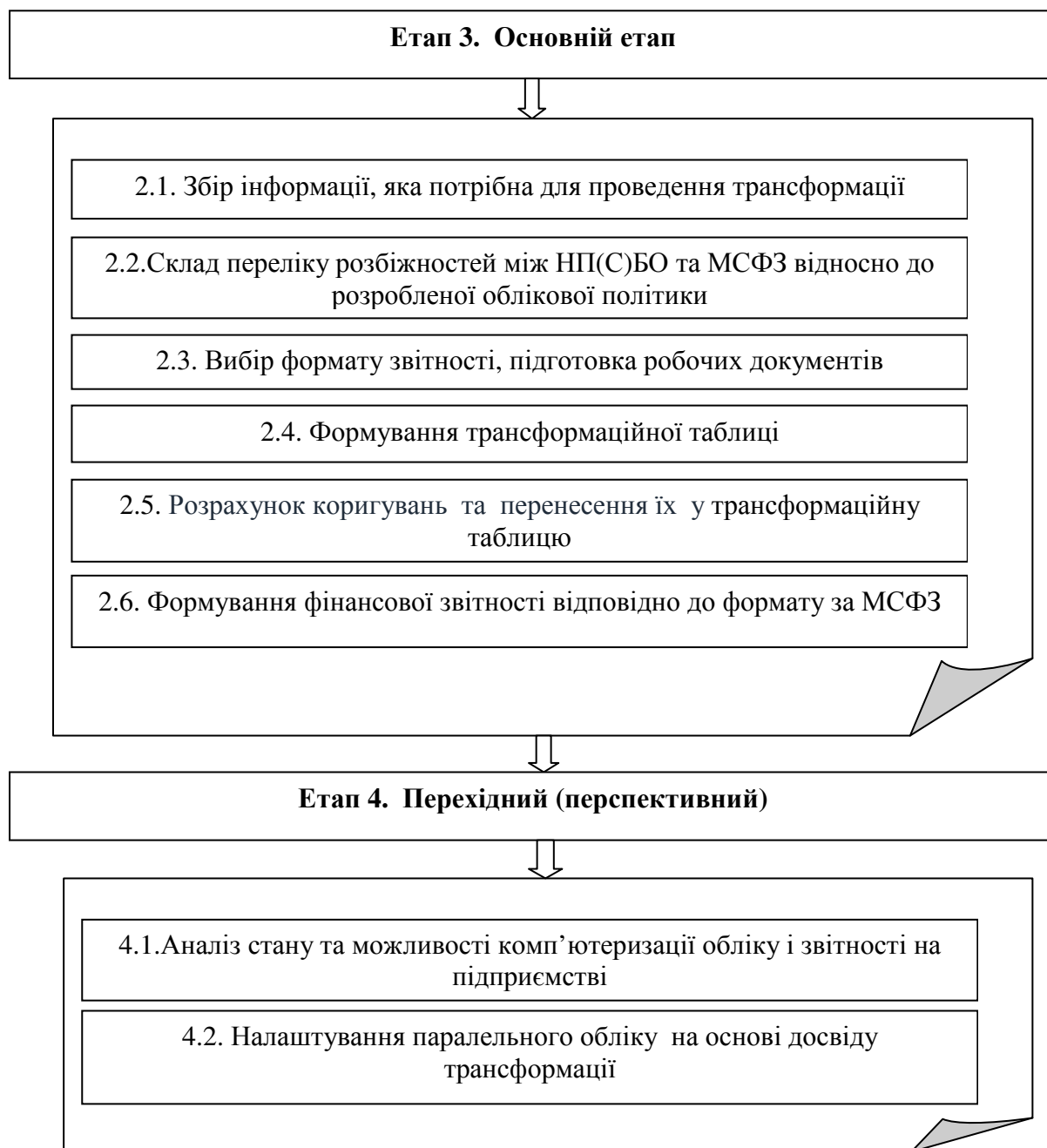
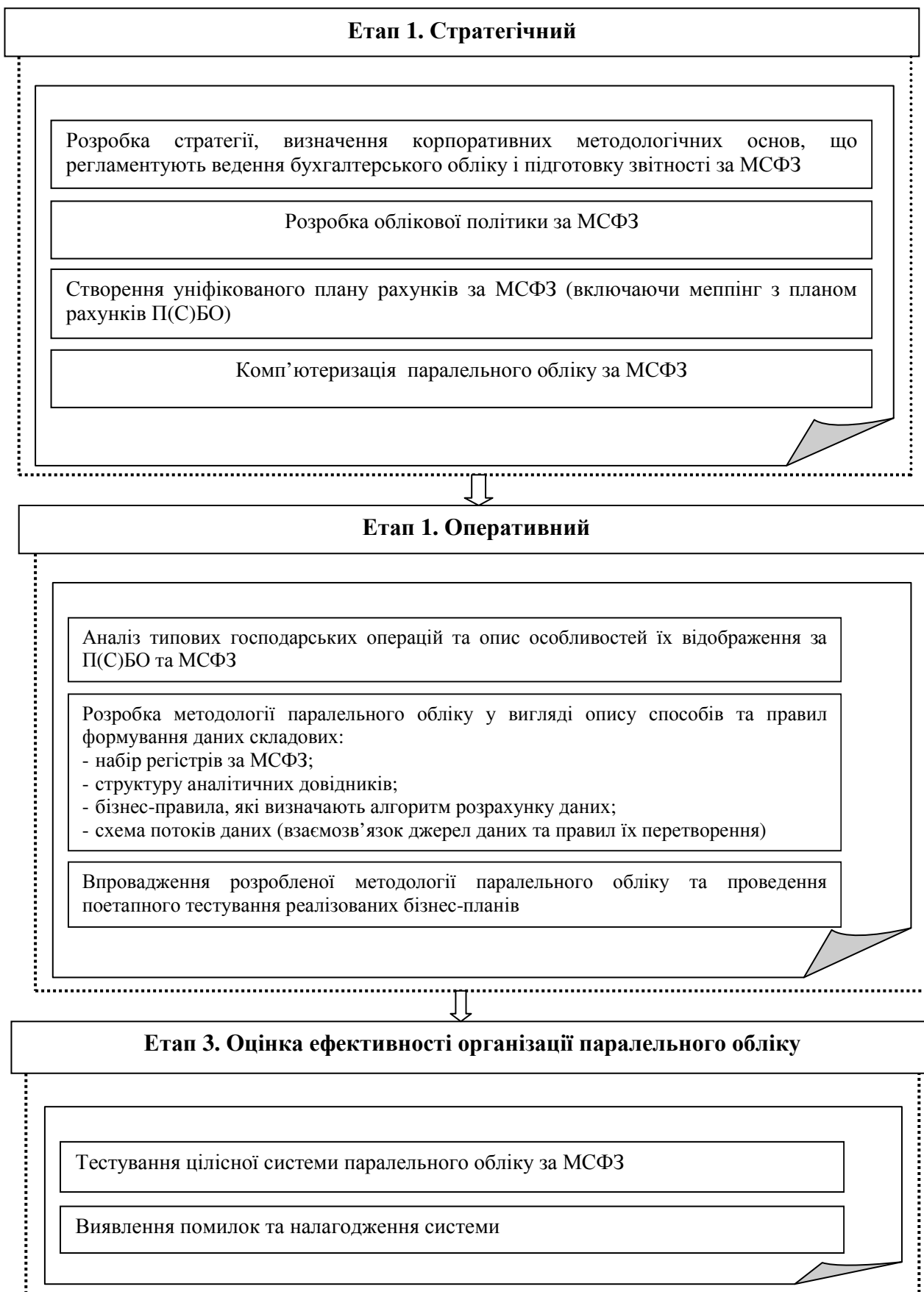


Рис. Етапи підготовки фінансової звітності способом трансформації

Додаток Л

Етапи підготовки фінансової звітності способом паралельного обліку



Додаток М

Порівняльна характеристика способів отримання фінансової звітності за МСФЗ

Область порівняння	Способи отримання фінансової звітності за МСФЗ		
	Паралельний облік (конверсія)	Спосіб трансформація звітності відповідно до МСФЗ	Спосіб конверсії
1	2	3	4
Зміст способу	Упровадження процесу подвійного введення інформації в дві системи звітності або шляхом розроблення програмного забезпечення для формування звітності двох типів (за МСФЗ та П(С)БО).	Передбачає здійснення комплексу заходів для підготовки основних звітів у форматі МСФЗ шляхом групування облікової інформації відповідно до норм, що прописані у П(С)БО.	Альтернативний метод між трансформацією і паралельним методом при якому всі проводки (для яких принципи визнання та оцінки збігаються) з облікової системи за П(С)БО перекладаються в МСФЗ та паралельний облік ведеться тільки на тих ділянках, де існують відмінності між вимогами національних і міжнародних стандартів.
Витрати на підготовку першої звітності	Витрати найбільш високі в порівнянні з іншими способами підготовки першої звітності. Витрати пов'язані з придбання програмного забезпечення, його доопрацюванням і підтримкою, з навчанням персоналу, оплатою праці співробітників, зайнятих паралельним обліком і т.п. Витрати можуть бути знижені за рахунок автоматизації вибіркових ділянок обліку, а не всіх ділянок в цілому.	Витрати на підготовку першої звітності даним способом будуть найменшими. Це пов'язано з низькою вартістю програмного забезпечення (наприклад, MS Excel), меншими витратами на оплату праці фахівців з МСФЗ.	Витрати вище витрат при трансформації, в зв'язку з необхідністю придбання спеціального програмного забезпечення, навчання роботи персоналу в програмному продукті. У порівнянні з паралельним обліком менше витрати на оплату праці фахівців, зайнятих трансляцією, розрахунком коригувань, що пов'язано з більш простою процедурою отримання даних за МСФЗ - трансляції на основі правил меппінга.

Продовження додатку М

Час впровадження способу	Спосіб характеризується найбільшим часом, необхідним на впровадження системи обліку тому, що потрібний системний підхід до постановки паралельного обліку, необхідне ретельне налагодження працездатності системи і всіх документів.	Даний спосіб відрізняється своєю простотою, доступністю для розуміння програмного забезпечення і не вимагає значного часу на впровадження.	Даний спосіб вимагає більшого часу на впровадження, ніж трансформація. Необхідно розробити правила трансляції, пов'язавши план рахунків МСФЗ і П(С)БО, провести тестування працездатності правил трансляції, роботу з виключення проводок в правилах трансляції. Менший час на впровадження в порівнянні з паралельним обліком обумовлено відсутністю необхідності тестування роботи документів паралельного обліку.
Час підготовки першої звітності	Спосіб відрізняється найкоротшим часом формування першої звітності. Існує можливість підготовки квартальної і місячної звітності, яка буде сформована набагато швидше, ніж при використанні інших способів	Час формування першої звітності за МСФЗ буде найбільшим серед всіх способів. Це пов'язано з необхідністю первинних даних обліку для проведення трансформації. Також досить великими можуть бути обсяги інформації, які необхідно обробити вручну з допомогою табличних редакторів для розрахунку коригувань за МСФЗ. Можливості підготовки оперативної звітності за МСФЗ (наприклад, щомісячної) значно обмежені.	Час формування першої звітності буде меншим, ніж при трансформації, оскільки відпаде необхідність розраховувати більшість рекласифікаційних поправок, проте частина поправок МСФЗ не буде автоматизована і дані поправки як і раніше потрібно буде розраховувати вручну. Час на підготовку квартальної звітності по МСФЗ може скоротитися, у порівнянні зі способом трансформації, однак час підготовки звітності буде більшим, ніж при паралельному обліку, оскільки звітність за МСФЗ може бути підготовлена тільки після звітності за П(С)БО.

Продовження додатку М

Трудомісткість підготовки першої звітності	Найбільш трудомісткий спосіб. вимагає постановки паралельного обліку і поєднує складності, пов'язані з першим застосуванням МСФЗ	Трудомісткість з трьох способів підготовки звітності найменша. Основні витрати часу пов'язані з обробкою великих масивів інформації в табличних редакторах.	Трудомісткість даного способу підготовки звітності буде вище, ніж при трансформації, але нижче ніж при паралельному обліку. Основні витрати будуть пов'язані з необхідністю обробки в автоматизованій системі обліку правил трансляції і розрахунку додаткових поправок після трансляції даних за правилами МСФЗ.
Точність представлення інформації	Спосіб відрізняється найвищою точністю інформації, що подається для звітних даних. Звітні дані формуються документами паралельного обліку МСФЗ, які, по суті незалежні від іншої системи обліку (наприклад П(С)БО). Знижена ймовірність помилок пов'язаних з людським фактором (неуважність, помилки при обробці великого обсягу даних).	Точність даних одержаних при трансформації звітності буде найменшою з трьох способів. Низький рівень точності пов'язаний зі значним ризиком помилок, пов'язаних з людським фактором, особливостями роботи табличних редакторів, обмеженістю часу на трансформацію звітності, пропуском несуттєвих, - менш значущих коригувань.	Точність даних даного способу вище, ніж при трансформації, оскільки знижується ступінь участі в підготовці звітності персоналу (автоматизується перенесення даних з рахунків за П(С)БО на рахунки МСФЗ), проте як і раніше можуть виникати помилки, пов'язані з ручним розрахунком поправок МСФЗ, що не були автоматизовані під час написання правил трансляції.
Періодичність підготовки інформації за МСФЗ	Представляє фінансові звіти які складені відповідно до МСФЗ на певну дату, коли існує потреба в їх складанні	Представляє поточну інформацію відповідно до МСФЗ на постійній основі	Представляє поточну інформацію відповідно до МСФЗ практично на рівні паралельного обліку
Черговість підготовки інформації	Фінансова звітність за МСФЗ подається одночасно зі звітність за П(С)БУ	Фінансову звітність за МСФЗ можна подати, тільки сформувавши звітність за П(С)БО	Прийнятні терміни, які обумовлені проведенням коригувань по рахунках, де не можна транслювати дані обліку
Особи, відповідальні за складання звітності	Власник процесу: співробітники компанії. Центр компетенції: співробітники компанії або зовнішні спеціалісти	Власник процесу: співробітники компанії або зовнішні спеціалісти	Власник процесу: співробітники компанії. Центр компетенції: співробітники компанії або зовнішні спеціалісти

Закінчення додатку М

Автоматизація	Висока ступінь автоматизації. Неможливість використання стандартних рішень програмного забезпечення	Найменший ступінь автоматизації тому що багато коригувань фінансових показників звітності розраховуються експертами виходячи з їх професійного судження.	Має на увазі високий ступінь автоматизації. Можливість часткового використання стандартних рішень
---------------	---	--	---

Додаток Н

**Етапи облікового циклу в модулі «МСФЗ» ERP-системи
«1С: Підприємство 8. Управління виробничим підприємством»**

Етапи облікового циклу	Налаштування модуля	Особливості налаштування модуля
Первинні налаштування	Облікова політика	Налаштування облікової політики (міжнародний облік) кожної організації консолідованої групи включає: - метод розрахунку даних новопридбаних компаній; - метод обліку інвестиційної власності; - метод амортизації нематеріальних активів; - метод визначення виконання договору підряду в відсотках; - спосіб оцінки основних засобів і матеріально-виробничих запасів, а також метод переоцінки основних засобів та ін.
	План рахунків міжнародний. Види зв'язку між організаціями в консолідованій групі	Налаштування загальних параметрів системи (у тому числі валюти міжнародного обліку) здійснюється для всіх організацій консолідованої групи
	Правила трансляції проводок (мэппінг рахунків)	Відповідність «рахунок в рахунок» - кожному рахунку плану рахунків відповідно до П(С)БО поставлений у відповідність рахунок плану рахунків відповідно до МСФЗ. Відповідність «по субконто» - кожному значенню субконто рахунку плану рахунків відповідно до П(С)БО поставлений у відповідність рахунок (а також, можливо, субконто) плану рахунків відповідно до МСФЗ. Відповідність «з реквізиту» - значенням реквізиту одного з субконто плану рахунків відповідно до П(С)БО поставлений у відповідність рахунок (а також, можливо, субконто) плану рахунків відповідно до МСФЗ. Режим «виняткових проводок» - перерахування правил для рахунків з характерними особливими реквізитами, проводки які не підлягають трансляції в міжнародний облік, не дивлячись на задане загальне правило

Поточна робота	Трансляція даних з національного бухгалтерського обліку в міжнародний	Після підготовки даних бухгалтерського обліку виконується трансляція за допомогою документа «Перенесення проводок (міжнародний)». При трансляції в реєстр з міжнародного обліку: - зберігається оригінальна дата проводки; - прописується посилання на первинний документ, який сформував проводку в російському обліку; - зберігається аналітика оригінальної проводки за винятком несумісності аналітик двох обліків, прописана в правилах
	Прийняття до обліку основних засобів і нематеріальних активів, розрахунок амортизації, вибуття основних засобів та нематеріальних активів	Особливості паралельного обліку основних засобів і нематеріальних активів з-за відмінностей в обліку, наприклад: - переоцінки можуть проводитися не з початку року при обліку основних засобів за справедливою вартістю; - строк корисного використання може змінюватися навіть без реконструкції і модернізації; - метод нарахування амортизації може змінюватися; - коригування виконується за допомогою спеціального документа "Переоцінка активів"
	Коригування вартості товарів і матеріалів	Коригування вартості списання товарів і матеріалів виконується з використанням тих же правил відповідності рахунків і аналітики, що і при трансляції проводок. реальна оцінка запасів може бути інша.
	Нарахування резервів	Регламентні операції в системі по можливості автоматизовані, при цьому здійснюються: - розрахунок амортизації основних засобів і нематеріальних активів; - списання матеріально-виробничих запасів; - розрахунок собівартості випуску; - розрахунок і коректування собівартості продукції, робіт, послуг; - нарахування резервів; - переоцінка валютних статей; - закриття рахунків року. У разі необхідності облік згідно МСФЗ доповнюється ручними операціями

Закінчення додатку Н

Формування звітності	Формування повного комплексу звітності за МСФЗ	Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про зміни в капіталі, Звіт про рух грошових коштів складається згідно з МСФЗ. Із приміток реалізована облікова політика та примітки до звітів, необхідні для консолідації. Додатково виконуються розрахунки «Випущені акції», «Акції в обігу» і ін.
Консолідація	За даними обліку. За даними звітності	Можливість формування як індивідуальної, так і консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ.

Додаток П
Ризики, що виникають в ході проекту по автоматизації
і заходи щодо їх мінімізації

Короткий опис ризику і коментар про можливі наслідки	Вплив	Ступінь ризику	Заходи щодо мінімізації
<i>Ризики, пов'язані безпосередньо з ходом проекту</i>			
Неконтрольоване збільшення обсягу проекту, в тому числі кількості розробок в результаті зміни стандартних бізнес-процесів, закладених в систему	Збільшення складності розробляється системи і зниження її надійності; затримка готовності системи в цілому	Висока	Впровадження процедури управління змінами Ранжування вимог по пріоритетам і відмова від реалізації не критичних для бізнесу вимог Жорсткий контроль вимог на етапах
Незатвердження в термін політик, регламентів, проектних документів і т. п., від яких залежить успішний хід проекту	Затягування термінів реалізації проекту	Середня	Включення критерію успішності проекту в систему мотивації для ключових менеджерів компанії
<i>Ризики, пов'язані з функціональністю системи</i>			
Функціональні рамки на початку проекту визначено узагальнено, при деталізації вимог до бізнес-процесів в ході етапу проектування і моделювання можливе розширення рамок	Затягування термінів реалізації проекту	Висока	Ретельне протоколювання причин, що призводять до розширення рамок проекту. Своєчасне доведення інформації до керівних органів проекту. Погодження та затвердження запитів на зміни відповідно до процедури управління змінами
Недостатність інформації для аналізу поточної ситуації (відсутність чітко сформульованих вимог до моделі процесу, оперативних даних щодо поточної зміни процесів в компанії, даних про розподіл відповідальності між учасниками процесу)	Пізнє виявлення вимог веде до збільшення витрат на переробку системи, затримку термінів, і (або) до зниження якості і ступеня задоволеності	Висока	Детальний контроль за ходом виконання робіт. Процедура виявлення проблем та своєчасне внесення змін до поточного плану робіт

Продовження додатку П

Не всі ключові вимоги враховані при проектуванні системи з огляду на жорсткість термінів, великого обсягу впроваджуваної функціональності і значного охоплення бізнесу	Пізнє виявлення вимог веде до збільшення витрат на переробку системи, затримку термінів і (або) до зниження якості і ступеня задоволеності	Висока	Чіткий формальний опис вимог з боку замовника
			Ухвалення чітких рішень щодо реалізації вимог на етапі концептуального проектування
			Продумана система узгодження проектних рішень
			Раннє виявлення невідповідності реалізації поставленим вимогам через систему поетапного прийняття результатів, а також участь експертів замовника в роботі в проектних командах на постійній основі
Висока складність проектних рішень (в тому числі розширення системи і інтерфейсів)	Відмова рішення у продуктивній системі, збільшення вартості підтримки рішення	Висока	Зіставлення цінностей розробки для бізнесу і складності його реалізації
			Відмова від неефективних розробок
			Спрощення, уніфікація вимог
Ризики виникнення нових процесів і функцій, змін в бізнесі в ході проекту (зміна організаційних і функціональних рамок проекту)	Затягування термінів реалізації проекту	Висока	Регулярний моніторинг проекту керівними органами проекту; надання, погодження та затвердження запитів на зміни відповідно до процедури управління змінами
Існуючий на початковій стадії проекту ризик недооцінки обсягів робіт щодо перенесення даних з діючих інформаційних систем	Зрив термінів переходу в продуктивну експлуатацію	Середня	Як можна більш рання оцінка обсягу необхідних розробок зі створення інтерфейсів і програм завантаження даних з діючих систем і підготовка запитів на ресурси програміста
Ризики, пов'язані з людськими ресурсами			
Виділена кількість фахівців недостатня для виконання проекту в задані терміни в заданому обсязі	Затягування термінів проекту	Висока	Завчасне планування ресурсів за проектами і етапам
			Виділення ресурсів відповідно до ресурсного плану

Продовження додатку П

Відсутність достатньої кваліфікації і знань для виконання завдань по проектам	Затягування термінів проекту, зниження якості	Висока	Визначення вимог до учасників команди при підготовці проекту
			Забезпечення підбору людей в команду відповідно до вимог
			Участь з боку замовника ключових експертів від бізнесу, які знають вимоги бізнесу і здатних пропонувати обґрунтовані рішення щодо їх реалізації
			Розробка стратегії і плану додаткового навчання
Недостатня мотивація учасників проектною командою і ключових користувачів на результат	Низька якість даних	Середня	Впровадження системи преміювання учасників проектних команд і ключових користувачів в залежності від досягнення ключових точок програми
Технічні ризики			
Непорівнянна структура і логіка роботи між ERP-системами і системами, з якими будуть розроблені інтерфейси	Низька якість даних	Висока	Зміна систем, з якими будуть розроблятися інтерфейси
Неможливість початку експлуатації деяких бізнес-процесів в новій системі, пов'язаних з інтеграцією супутніх проектів (на етапі переходу до промислової експлуатації)	Зупинка критичних для бізнесу функцій	Висока	Виділення достатнього часу для тестування системи і забезпечення достатньої повноти тестових сценаріїв; протоколювання результатів тесту, контроль виправлення ключових зауважень
			Детальне планування переходу до промислової експлуатації
			Розробка плану реагування на випадки збою ключових компонентів
Неготовність даних для роботи в системі	Зрив / збої при запуску системи; некоректна робота продуктивної системи	Висока	Розробка стратегії і планування робіт з підготовки даних і засобів їх вивантаження / завантаження на ранніх етапах проекту, тестування перенесення даних на етапі реалізації

Закінчення додатку II

Несвоєчасність і неналежна якість очищення початкових даних	Зрив / збої при запуску системи; некоректна робота продуктивної системи	Висока	Організація процесів збору, підготовки, вивірення основних даних на ранніх етапах проекту Необхідно залучати співробітників замовника
Організаційні ризики			
Значна неоднорідність в бізнес-процесах, даних і облікових політиках різних організаційних структур замовника, складність і тривалість уніфікації, інтеграції та гармонізації відповідних бізнес-процесів, даних і облікових політик	Збільшення тривалості і, як наслідок, вартості проекту	Висока	Ефективна робота керуючих органів проекту і групи інтеграції Активна участь в проекті ключових керівників замовника Обов'язкове призначення відповідальних за узгодження Дотримання регламентів погоджень Мотивація відповідальних за узгодження
Неготовність кінцевих користувачів до переходу на нову систему	Затягування термінів проекту; зрив запуску системи	Висока	Інформування кінцевих користувачів про проект і його підтримка вищим і середнім керівництвом компанії Навчання користувачів і їх атестація після навчання Організація достатньої підтримки користувачів після запуску системи Відображення порядку роботи співробітників після запуску системи в документах замовника (процедурах, регламентах, інструкціях), навчання співробітників новим правилам роботи
Недостатня мотивація керівництва підрозділів замовника, що беруть участь в проекті для переходу на нову систему	Затягування термінів проекту; зрив запуску системи	Висока	Стратегія інформування Участь ключових керівників в прийнятті рішень Мотивація менеджерів замовника до активної участі в проекті
Запуск системи збігається з іншими організаційними перетвореннями	Зрив запуску системи	Висока	Спільне планування пов'язаних проектів Організація взаємодії різних команд для цілей управління змінами, включаючи інформування і навчання

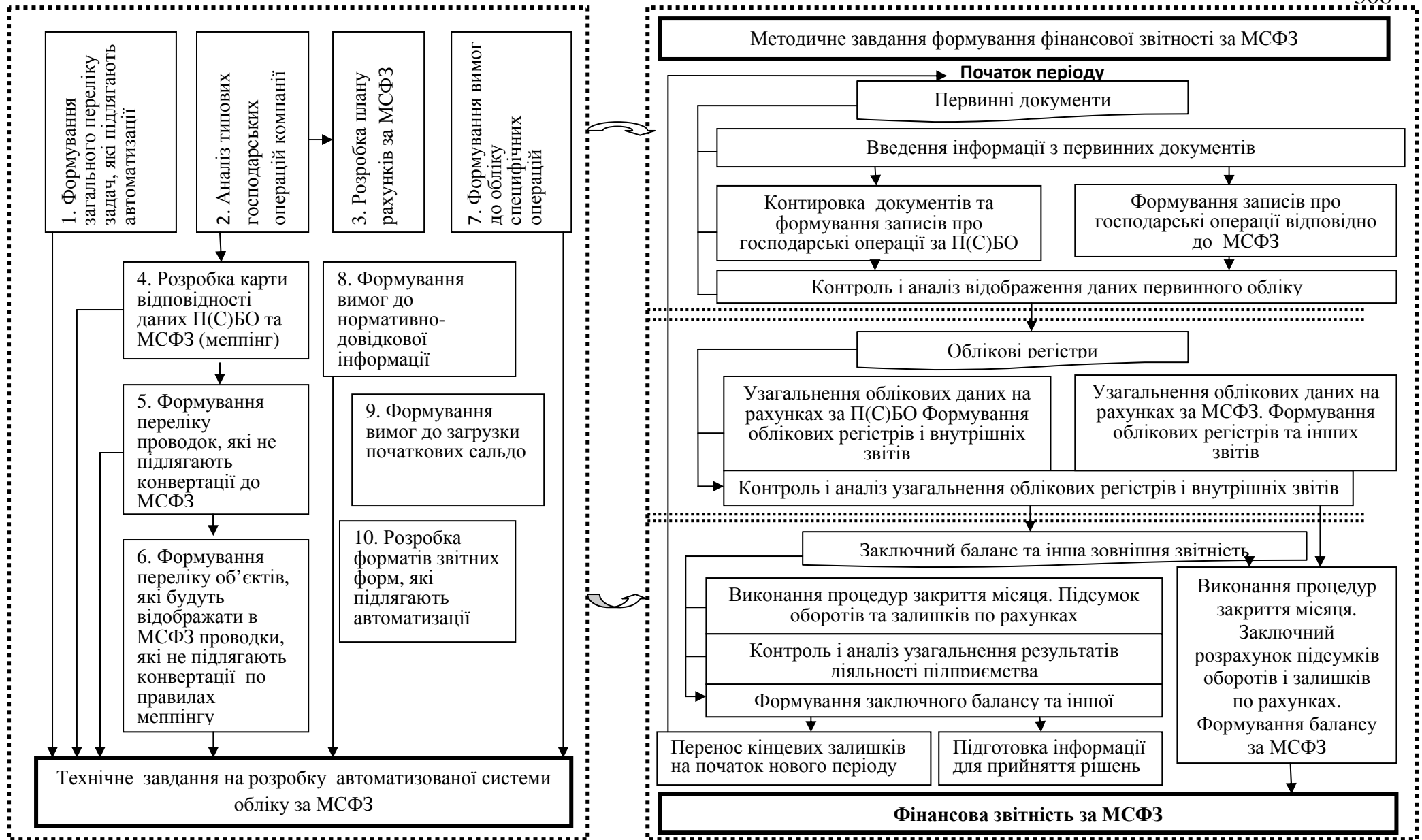


Рис. Р1. Концептуальна модель автоматизованої обробки облікової інформації методом конверсії

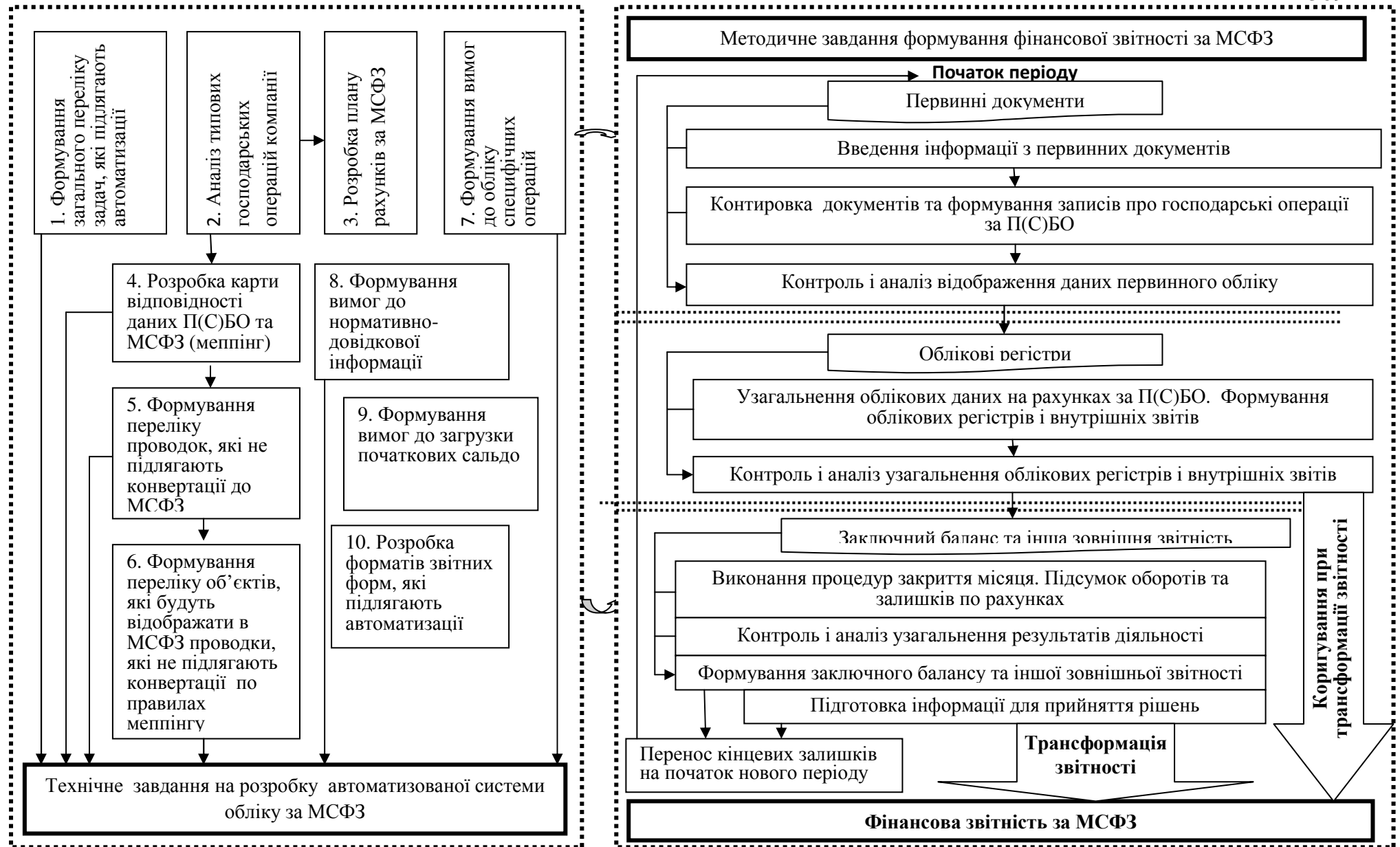


Рис. Р 2. Концептуальна модель автоматизованої обробки облікової інформації методом трансформації

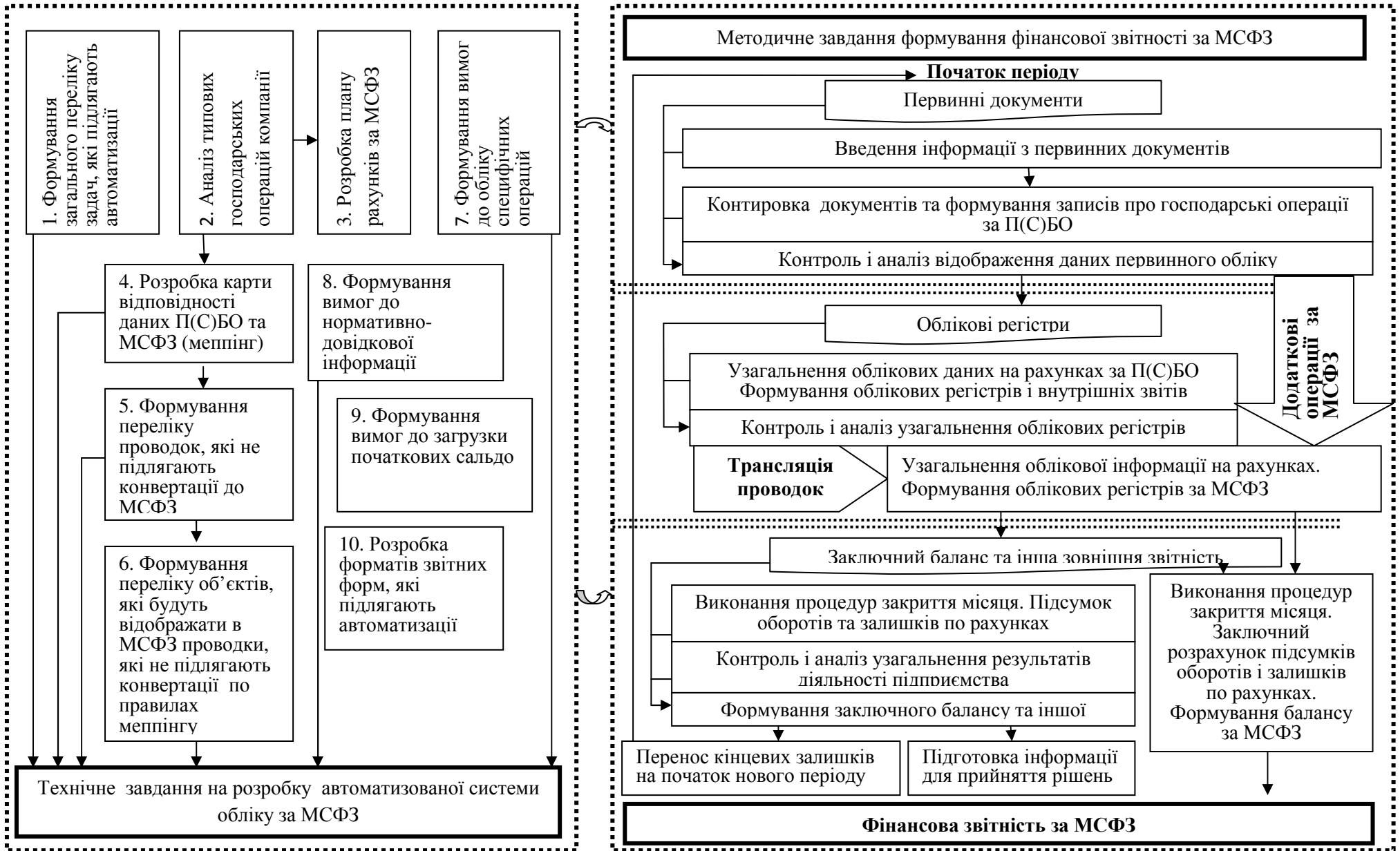


Рис. Р.3 Концептуальна модель автоматизованої обробки облікової інформації методом трансляції проводок

Додаток С

Етапи впровадження служби внутрішнього аудиту



Додаток Т Акти впровадження

Ministry OF Education

Authority of Natural Science Research and Technology
Economic Research & Studies Center



وزارة التعليم

هيئة أبحاث العلوم الطبيعية والتكنولوجيا
مركز البحوث والدراسات الاقتصادية

التاريخ: / / 14 هـ

الموافق: / / 20 م

الرقم الإشاري: ٣٠٣ / ١٥ / ٢٠١٩

ERSC

Certificate

of implementation of main results of thesis paper by Aswaye Azaden
on the theme „Accounting and Audit under International Standards
under Conditions of Integration to World Economy“

Based on the results of thesis research, performed by the PhD candidate of Kharkiv State University of Food Technology and Trade Aswaye Azaden, a stepwise plan of switch from GAAP USA system to IFRS was taken for implementation by Economic Research & Studies Center (E R S C) This plan has 7 stages. The first preparatory provides for planning, which includes collection of necessary information, evaluation and development of detailed schedule of operations. At the second stage 'problem' areas of accounting are revealed, internal documents, accounting policy, methodology of the switch are developed. At the third stage technical basis for the switch is prepared and the system and business processes are re-projected. At the fourth stage the opening balance under IFRS is prepared and the system is launched in test mode. At the fifth stage audit by external and internal auditors of previous technical and methodical stages is performed. At the sixth stage the results and efficiency of switch to IFRS from GAAP USA are evaluated, as well as drawbacks found at the fifth stage are corrected. At the seventh stage, if the results are positive, the switch to IFRS is performed. The proposed stepwise switch to IFRS is balanced, considered and well planned and helps increasing utility level in case of switch to accounting under IFRS. Testing of the results of thesis research by Aswaye Azaden shows their practicality and credibility, what provides for preparation of objective financial accounting based on IFRS requirements.

Director: HATIM ZGHEEL




www.ersc.ly



صندوق بريد، العجيلات 40



00218 91 768 6174



00218 25 410 5531
00218 25 410 5532



الرقم الإشاري: 496/7/ج.ت.ص.م.ع.ا

التاريخ: 2019-02-19

Certificate

*of implementation of main results of thesis paper by
Aswaye Azaden on the theme „Accounting and Audit under
International Standards under Conditions of Integration to
World Economy“*

The following inventions by **National Mining Corporation (NMC)** PhD candidate of Kharkiv State University of Food Technology and Trade Aswaye Azaden were implemented in practice, viz.:

1. The discrepancies in requirements of GAAP USA and IFRS, applied to the performance of oil and gas companies with the aim of their accounting in case of switch from GAAP USA to IFRS have been revealed.

The author has determined areas of accounting, in which the most significant similarities and differences of standards, which are innate to oil and gas industry: accounting of performance on survey and extraction of oil; impairment of assets with long term of beneficial use; accounting of obligations on decommissioning; disclosure of information about reserves. These discrepancies have been taken into account when defining problems, which may arise in case of switch of inland oil and gas companies to IFRS.

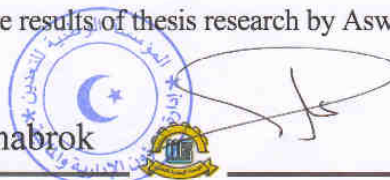
2. The list of problems, which may arise during the switch of inland oil and gas companies to IFRS.

When defining the problems, which may arise during switch of inland oil and gas companies to IFRS, the issues of account keeping, theoretical and technical issues of preparing reports, various organizational issues have been viewed. Special attention was given to technical issues of bookkeeping, viz. key differences in approaches to accounting of performance of oil and gas companies under IFRS and GAAP USA have been defined.

The results received have enabled to raise the efficiency of development of a program for switch from financial accounting under GAAP USA to use of IFRS by enterprises in exploration and production sector.

Evaluation of the results of thesis research by Aswaye Azaden shows their great practical value.

Director. Ali mabrok



التاريخ: / / 14 هـ
الموافق: / / 20 م

الرقم الإشاري:



شركة الراحلة للخدمات النفطية
Al Rahila Oil Services Company



Certificate

of implementation of main results of thesis paper by *Aswaye Azaden* on the theme „Accounting and Audit under International Standards under Conditions of Integration to World Economy“

Based on the results of thesis research, performed by the PhD candidate of Kharkiv State University of Food Technology and Trade Aswaye Azaden to increase effectiveness of internal audit it has been found that at the modern stage a shift of function of internal audit from the model of internal audit with a stress on provision of control to risk-oriented model takes place.

The following is of practical value in this issue for **Alrahila oil service company**

1. Proposed model of evaluation of internal audit, consisting of 4 stages: Internal control. Compliance with Sarbanes-Oxley Act. Informal risk Management. Functional risk management at the level of an enterprise.

Implementation of this offer allows increasing efficiency of internal audit, highlighting business processes of an enterprise depending on the level of the risk inherent thereto.

2. Classification of risks of internal audit, which structures risks by the source of their emergence and their appurtenance to business processes of the enterprise itself and the processes of internal audit Classifications allows determining methods and models of risk assessment based on their structural appurtenance.

Candidate's offer is notable for its novel character and is topical for development of internal audit methods. The model offered allows increasing efficiency of internal audit, highlighting business processes of an enterprise depending on the level of risks inherent thereto.

Evaluation of the results of thesis research by Awsaye Azaden shows the possibility of its effective practical use.

Director:



(Handwritten signature)

90808 فرع الإدارة العامة بطرابلس - بن عاشور أمام جامع باقي
0213607085 0213612816 0213600836

الإدارة العامة - مدينة بنغازي - شارع عبد المنعم رياض مبنى مصرف الصحاري
061 471 5265 061 472 2031 061 472 4087



ТОВ «РЕМБУДПОБУТ»

62801, Україна, Харківська обл., Печенізький р-н, смт Печеніги,

вул. Поштова, 2, Тел. +38(093)771-43-74, 057-703-30-03

www.rbpstone.com.ua

e-mail: rbp.stone@ukr.net

Компанія ТОВ «РЕМБУДПОБУТ» спеціалізується на обробці якісного природного каменю - виготовленні широкого асортименту ниленої плитки з пісковика, на виробництві пиломатеріалів, паливних брикетів, еврогорож

ДОВІДКА № 12-04/2 від 12.04.2018 р

про впровадження результатів дисертаційної роботи
Асває Азадена

Надані за результатами наукового дослідження виконаного здобувачем Харківського державного університету харчування та торгівлі Асває Азаденом практичні та методичні рекомендації, щодо організації обліку і аудиту за міжнародними стандартами нами вивчено, найбільш значимі з практичної точки зору апробовані та впроваджені в практичну діяльність ТОВ «Рембудпобут», а саме:

- модель формування облікової політики відповідно до МСФЗ як невід'ємної складової фінансової звітності, що забезпечує взаємозв'язок вимог діючих нормативних документів і практики їх застосування. Запропонована модель є практичним інструментом для самостійної підготовки облікової політики за МСФЗ комерційними організаціями і здатна забезпечити ефективне управління процесом складання звітності відповідно до вибраної системи її підготовки;

- модель формування методичного розділу облікової політики відповідно до МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», яка включає комплексне рішення неопрацьованих в МСФЗ методичних аспектів, що особливо актуально в умовах характерної для останніх років фінансової нестабільності і підвищення вимог до якості фінансової звітності;

- пропозиції щодо організаційного забезпечення процесу розробки облікової політики підприємствами: елементи облікової політики та етапи її формування.

Запропоновані інструменти облікової політики здатні підвищити достовірність та інформативність звітних даних в інтересах різних груп користувачів.

Апробація результатів дисертаційного дослідження Асває Азадена свідчить про їх реальність та цінність для удосконалення облікового процесу в умовах застосування міжнародних стандартів.




Директор

Головний бухгалтер

Чередник Ю.А.

Лисенко Л.М.


ТОВ «ХАРЕЛЕКТРОМЕТ»
 металургійне підприємство

Податкова адреса: 62801, Харківська обл. Печенізький район, смт. Печеніги, вул. Поштова, 2
 Адреса виробничих потужностей: 61158, м. Харків, вул. Свистуна, 1
 р./р 26002000036712 у Філії АТ «Укресімбанк» м. Харків
 МФО 322313, ЄГРПОУ 24478611, тел/факс (057) 703-30-03, 703-32-22
ТОВ «Харелектромет» є платником податку на прибуток на загальних підставах.
 E-mail: harelektromet@ukr.net www.harelektromet.com.ua

Довідка
 № 288 від 06.04.2018 р.
 про впровадження результатів дисертаційної роботи
 Асває Азадена

За результатами наукового дослідження виконаного здобувачем Харківського державного університету харчування та торгівлі Асває Азаденом прийняті для впровадження в діяльність ТОВ «Харелектромет» методичні та практичні рекомендації з підготовки першої звітності за МСФЗ.

З метою підвищення ефективності підготовки першої фінансової звітності за МСФЗ здобувачем запропоновані наступні заходи:

- на основі критичного аналізу способів підготовки першої фінансової звітності за МСФЗ - трансформації, трансляції та паралельного обліку автором запропонований найбільш оптимальний, з точки зору фінансових витрат і кінцевого результату, комбінований спосіб трансформації який можна реалізувати в автоматизованій системі обліку. Трансляція може використовуватися для тих ділянок обліку, за якими існують незначні розбіжності в правилах обліку за НП(С)БО і МСФЗ. Коригування, що розраховуються при трансформації, можуть доповнювати записи по рахунках МСФЗ, складені автоматичною трансляцією. Для найбільш трудомістких ділянок обліку, за якими відмінності між правилами обліку за МСФЗ і НП(С)БО великі, а також істотні витрати на обробку великих масивів інформації вручну, можна застосовувати паралельний облік.

- виходячи з того, що на сьогоднішній день не існує єдиного алгоритму трансформації фінансової звітності і в кожному випадку потрібен індивідуальний підхід, автором для оптимізації планування підготовки першої звітності за МСФЗ запропоновані та охарактеризовані основні етапи за кожним із способів, що є важливим практичним аспектом процесу переходу до МСФЗ.


Надані в роботі рекомендації представляють собою методичне і практичне керівництво, яке буде використане при підготовці першої фінансової звітності, в цілях зниження витрат та підвищення прозорості підготовки звітності.


Довідка видана для представлення у спеціалізовану вчену раду Харківського державного університету харчування та торгівлі за спеціальністю 08. 00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)



Генеральний директор

Головний бухгалтер

 Шидич А.В.

 Самчук І.А.

УЗГОДЖЕНО
Перший проректор
Харківського державного університету
харчування та торгівлі
к.е.н., професор


Л.М. Янчева

« 18 » вересня 2018 р.

ЗАТВЕРДЖУЮ
Ректор
Харківського державного університету
харчування та торгівлі
д.т.н., професор




О.І. Черевко

» вересня 2018 р.

УЗГОДЖЕНО
Проректор з наукової роботи
Харківського державного університету
харчування та торгівлі
д.т.н., професор


В.М. Михайлов

« 18 » вересня 2018 р.

АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ

№ 23 від 18.09.2018р.

**результатів науково-дослідної роботи у навчальний процес
закладів вищої освіти**

Замовник Харківський державний університет харчування і торгівлі
найменування організації
ректор ХДУХТ д.т.н. проф. Черевко О.І.
П.І.Б. керівника підприємства

Дійсним актом підтверджується, що результати дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за темою «Облік і аудит за міжнародними стандартами в умовах інтеграції в світову економіку»

виконаної здобувачем кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування Асває Азаденом

виконуваної з 01. 01. 2015 р. по теперішній час
терміни виконання

впроваджені в навчальний процес кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування
найменування структурного підрозділу, де здійснювалося впровадження

1. Вид впроваджених результатів робочі програми, тексти лекцій, методичні вказівки і завдання для практичних та семінарських занять з дисципліни «Облік та звітність за МСФЗ», «Облік в зарубіжних країнах», «Аудит», «Облікова політика»

2. Форма впровадження при підготовці до лекцій, практичних та семінарських занять, опорний конспект лекцій з дисципліни «Загальні основи організації бухгалтерського обліку»

3. Новизна результатів науково-дослідних виявлено сучасні моделі бухгалтерського обліку в міжнародній практиці; визначено процедури та вплив МСФЗ на фінансову звітність; розроблено пропозиції щодо етапів трансформації фінансової звітності; визначено проблеми застосування МСФЗ в Україні на різних етапах впровадження; виявлено недостатню ступінь конвергенції форм фінансової звітності, використовуваних лівійськими укладачами МСФЗ-звітності, та вимог МСФЗ до них; запропонована концепція внутрішнього аудиту при застосування МСА та МСФЗ.

4. Перелік курсів і дисциплін, у рамках яких викладені результати «Облік та звітність за МСФЗ», «Облік в зарубіжних країнах», «Аудит», «Бухгалтерський облік», «Облікова політика»

5. Соціально-економічний ефект полягає у доповненні текстів лекцій, методичних розробок та робочих програм з дисциплін «Облік та звітність за МСФЗ», «Облік в зарубіжних країнах», «Аудит», «Бухгалтерський облік»

Голова експертної ради
за напрямом НДР «Облік, аудит та
фінанси підприємств готельно-
ресторанного бізнесу та торгівлі»

(назва наукового напрямку)

к.е.н., професор



Л.М. Янчева

(науковий ступінь (підпис) (ініціали, прізвище)
вчене звання)

« 18 » вересня 2018 р.

Відповідальний за впровадження



Асває Азаден

(підпис)

(ініціали, прізвище)

« 18 » вересня 2018 р.

Додаток У
НАУКОВІ ПРАЦІ, В ЯКИХ ОПУБЛІКОВАНІ ОСНОВНІ
НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Асває Азадєн. Текущее состояние и перспективы перехода на МСА в развивающихся странах Африки и Ближнего Востока. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 30. Ч. 2. С. 122-128 (включено до Index Copernicus (Польща) (0,84 друк. арк.).

2. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Актуальные проблемы внутреннего аудита в условиях адаптации к международным стандартам. Бізнес-навігатор. 2018. Вип. 4 (47). С. 174-180 (включено до Index Copernicus (Польща) (заг. обсяг 0,85 друк. арк., особисто автору належить 0,4 друк. арк.: запропонована модель внутрішнього аудиту орієнтована на ефективність процесів управління ризиками).

3. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Концепція внутрішнього аудиту в період адаптації і гармонізації до МСФЗ та МС. Економічний простір. 2018. № 137. С. 95-105. (включено до Index Copernicus (Польща), Google Scholar (США)) (заг. обсяг 0,9 друк. арк., особисто автору належить 0,45 друк. арк.: запропоновано і обґрунтовано підхід до формування концепції організації внутрішнього аудиту на підприємстві, що є синтезом елементів, дозволяє цілісно представити систему організації внутрішнього аудиту за допомогою виділення організації суб'єктів внутрішнього аудиту й організації процесу внутрішнього аудиту).

4. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ. Проблеми економіки. 2018. № 4(38). С.286-293. (включено до ULRICHSWEB (США), Index Copernicus (Польща), Directory of Open Access Journals (Швеція), Academic Journals Database (Швейцарія), Get Info (Німеччина) та ін.) (заг. обсяг 0,96 друк. арк., особисто автору належить 0,46 друк. арк.: проведено порівняльний аналіз способів отримання фінансової звітності за МСФЗ з метою виявлення

найбільш оптимального для підготовки звітності за МСФЗ та надані пропозиції, щодо подальшого розвитку методики, яка буде реалізована в рамках застосування конкретного способу).

5. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Международная конвергенция стандартов бухгалтерского учета: проблемы и перспективы. [Електронний ресурс]. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. Електронне наукове фахове видання. 2018. Вип. № 4(15). С. 394-402. Режим доступу: www.easterneurope-ebm.in.ua/index.php/2018 (заг. обсяг 0,86 друк. арк., особисто автору належить 0,5 друк. арк.: розглянуто поняття конвергенції, міжнародної конвергенції стандартів бухгалтерського обліку з акцентом на етапи її розвитку та з урахуванням аналізу міжнародного досвіду, проаналізовано позитивні та негативні сторони цього процесу).

6. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Международные стандарты бухгалтерского учета в развивающихся странах Африки: проблемы и перспективы. Science and practice: Collection of scientific articles. Thorpe-Bowker®, Melbourne, Australia. 2016 P. 119-125. (включено до РИНЦ та Conference Proceedings Citation Index – Social Sciences&Humanities (CPCI-SSH)) (заг. обсяг 0,5 друк. арк., особисто автору належить 0,3 друк. арк.: обґрунтовані фактори, які можуть бути розглянуті в якості проблем і труднощів, які стоять перед впровадженням МСФЗ в країнах Африки).

НАУКОВІ ПРАЦІ, ЯКІ ЗАСВІДЧУЮТЬ АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ:

7. Акімова Н.С., Асває Азадєн. Особливості конвергенції національних стандартів із МСФЗ. Розвиток харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність : Матеріали Міжнар. Наук.-практ.конф. м. Харків, 19 травня 2016 р. : [тези у 2-х ч.]. Харків : ХДУХТ, 2016. Ч. 2. С. 3-4 (заг. обсяг 0,1 друк. арк., особисто автору належить 0,05 друк. арк.: визначено проблеми, щодо розуміння і трактування поняття МСФЗ в нормативних документах).

8. Акимова Н.С., Азадэн А. Некоторые проблемы принятия МСФО в странах Африки. Фінанси, облік і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: сучасні проблеми та перспективи розвитку теорії і практики: матеріали III Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Харків, 28 жовтня 2016 р. X. : ХДУХТ, 2016. С. 43-44 (заг. обсяг 0,1 друк. арк., особисто автору належить 0,05 друк. арк.: обґрунтована неможливість безпечного прийняття МСФЗ в любій країні, без будь яких змін).

9. Асвае Азадэн. Должна ли Африка принять МСФО? Развитие харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі: проблеми, перспективи, ефективність: Матеріали Міжнар.наук.-практ.конф.присвяченої 50-річчю заснування Харківського державного університету харчування та торгівлі, 18 травня 2017 р. : [тези у 2-х ч.] м. Харків : ХДУХТ, 2017. Ч. 2. С. 5-6(0,1друк. арк.).

10. Асвае Азадэн. Некоторые аспекты внедрения международных стандартов финансовой отчетности в Ливии. Економіка, фінанси, облік та управління: оцінка та перспективи розвитку в Україні та світі: тези доповідей Міжнар. Наук.-практ.конф. м. Полтава, 22 грудня 2017 р.: у 3 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2017. Ч. 2.С. 29-31(0,2 друк. арк.).

11. Акимова Н.С., Азадэн А. Принятие международных стандартов финансовой отчетности в развивающихся странах. Актуальні питання сьогодення: матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. м Вінниця, 20 березня 2018 р. Обухів: Друкарня «Друкарик» (ФОП Гуляєва В.М.). 2018. Т.6. С.19-25(заг. обсяг 0,4 друк. арк., особисто автору належить 0,2 друк. арк.: досліджені та виокремлені проблеми з якими стикається реалізація впровадження МСФЗ в Лівії).

12. Акимова Н.С., Асвае Азадэн. Бухгалтерский учет в развивающихся странах Африки: исторические аспекты. Удосконалення обліку, контролю, аудиту, аналізу та оподаткування в сучасних умовах інтеграційних процесів у світовій економіці: тези доповідей III Міжнар.наук.-практ.конф., м. Ужгород, 18-19 квітня 2018 р. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. С. 12-

15(заг. обсяг 0,2 друк. арк., особисто автору належить 0,1 друк. арк.: проаналізовано історичні етапи розвитку бухгалтерського обліку в Лівії та визначені проблеми сьогодення).

13. Акімова Н.С., Асває Азадэн. Передумови формування сучасної моделі бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс]. Імплементация інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу: тези доповідей I Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Харків, 22 березня 2018 р. Х. : ХДУХТ, 2018. С.5-7. Режим доступу:

http://www.repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/19340/1/%D0%A2%D0%B5%D0%B7%D0%B8_%D0%B4%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D0%B2..pdf. (заг. обсяг 0,1 друк. арк., особисто автору належить 0,05 друк. арк.: систематизовано моделі взаємодії різних облікових підсистем).

14. Акімова Н.С., Асває Азадэн. Классификация национальных систем бухгалтерского учета: мировой опыт. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ.конф. м Львів, 17-18 травня 2018р.: Львів, 2018. С. 15-18(заг. обсяг 0,2 друк. арк., особисто автору належить 0,1 друк. арк.: проведено порівняльний аналіз систем обліку різних країн і виокремлено їх класифікаційні ознаки на основі дедуктивного підходу).

15. Азадэн А. Тенденции внедрения МСА в странах Африки и Ближнего Востока. Актуальні проблеми та перспективи розвитку України в галузі управління та адміністрування: ініціативи молоді [Електронний ресурс] : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Харків, 17 травня 2018 р. Х. : ХДУХТ, 2018. С.40-43. Режим доступу:<http://www.hduht.edu.ua/index.php/uk/conf/1635-conf-17-5-18> (0,2 друк. арк.).

16. Асває Азадэн. Концептуальные основы составления финансовой отчетности по МСФО: критический анализ. Фінансові механізми сталого розвитку України : матеріали I Міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 25-26

жовтня 2018 р. Х. : Видавництво Іванченка І. С., 2018. С.174-177(0,2 друк. арк.).

17. Асвае Азадэн. Роль інституціонального давлення на прыняцце МСФО в развіваючыхся краінах. Развіток харчовых выробніцтваў, рэстараннага та готельнага гаспадарства і торгівлі: праблемы, перспектывы, эфектыўнасць : тэзі даповідей Міжнар. наук.-практ.конф., м Харків, 19 лістапада 2018 р. [тэзі у 2 ч.]. Х. : ХДУХТ, 2018. Ч. 2. - С. 7-8(0,1 друк. арк.).