

УДК 657.22: 006.032
№ держреєстрації 0116U008451
Шифр №16-17-18Б
Інв. №

**ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ
(ХДУХТ)**

61051, м. Харків-51, вул. Клочківська, 333;
тел. (057) 336-89-79

ЗАТВЕРДЖУЮ
Ректору ХДУХТ
Д.т.н., професор
_____ Черевко О.І.

**ЗВІТ
ПРО НАУКОВО-ДОСЛІДНУ РОБОТУ**

**АДАПТАЦІЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДО МІЖНАРОДНИХ
СТАНДАРТІВ
(заключний)**

Керівник НДР
канд. екон. наук, професор

Акімова Н.С.

Завідуюча кафедрою
Бухгалтерського обліку, аудиту
та оподаткування
докт. екон. наук, професор

Бочуля Т.В.

Рукопис закінчено 10 грудня 2018 року

Результати цієї роботи розглянуто експертною Радою за напрямом «Облік, аудит та фінанси підприємств готельно-ресторанного бізнесу та торгівлі»
протокол №___ від 13.12.2018р.

СПИСОК АВТОРІВ

Керівник НДР

канд. екон. наук, професор

Виконавці:

д-р. екон. наук, професор

канд. екон. наук, професор

д-р. екон. наук, професор

д-р. екон. наук, професор

д-р. екон. наук, професор

канд. екон. наук, професор

канд. екон. наук, доцент

канд. екон. наук, професор

канд. екон. наук, доцент

канд. екон. наук, доцент

канд. екон. наук, доцент

канд. екон. наук, доцент

канд. екон. наук, доцент

канд. екон. наук, доцент

канд. екон. наук, доцент

канд. екон. наук, доцент

канд. екон. наук, ст.. викладач

канд. екон. наук, доцент

доцент

ст. викладач

Н.С. Акімова
(Висновок, 1.2., 3.3.)

Т.В. Бочуля
(Вступ, 1.1.)

Л.М. Янчева
(Висновок, 2.1)

А.В. Янчев
(1.1)

А.С. Крутова
(2.2.)

А.П. Грінько
(1.3.)

І.Б. Чернікова
(2.1)

Л.О. Кирильєва
(1.1)

О.В. Топоркова
(2.1; 2.2)

Т.А. Наумова
(3.2)

І.В. Нестеренко
(3.2.)

Н.В. Бойченко
(3.3)

С.М. Гайдар
(3.1)

О.О. Нестеренко
(1.3.)

Н.С. Ковалевська
(1.3.)

О.О. Кваша
(2.2)

Т.О. Євлаш
(3.2.)

Д.Д. Шеховцова
(1.1)

О.О. Говоруха
(1.2.)

І.В. Янчева
(3.1.)

А.І. Кашперська
(3.1.)

ст. викладач

І.С. Коробкіна
(1.3.)

асистент

М.О. Ільченко
(2.2)

аспірант

Асває Азадєн
(1.2., 3.3.)

аспірант

Полулях А.М.
(2.1)

аспірант

Єрмолова В.Ю.
(2.2.)

аспірант

Носач Н.М.
(3.2.)

аспірант

Порсюрова І.П.
(2.1.)

Реферат

Звіт про НДР – 212 стор. м.п. тексту, рисунків -22, таблиць - 15, використаних джерел –146.

Об'єкт дослідження - процес обліку і аудиту витрат в інформаційній системі управління підприємств індустрії гостинності

Мета дослідження є аналіз проблем, якими супроводжується застосування МСФЗ в Україні в результаті його законодавчого закріплення, проблем формування системи зовнішнього і внутрішнього аудиту в умовах стандартизації і уніфікації облікових процесів на основі вимог міжнародних стандартів і національних правил регулювання аудиторської діяльності та систематизація комплексу заходів щодо можливих шляхів вирішення даних проблем.

Завдання дослідження:

- розглянути передумови та необхідність упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України;
- визначити варіанти впровадження МСФЗ окремими країнами.
- проаналізувати роботу національних регуляторів обліку та класифікацією дій національних регуляторів залежно від варіанту впровадження МСФЗ.
- визначити підходи до процесу конвергенції систем обліку;
- визначити методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ;
- запропонувати систему зовнішнього і внутрішнього аудиту, орієнтовану на вимоги міжнародної практики;
- розробити концепцію внутрішнього аудиту економічних суб'єктів і визначити чинники довіри внутрішньому аудиту;
- визначити варіанти реалізації функцій внутрішнього аудиту в період переходу на МСА і МСФЗ;

- запропонувати механізм формування інформаційних потоків, що формують процедуру зовнішнього і внутрішнього аудиту у форматі МСФЗ і МСА.

Методи дослідження - загальнонаукові й специфічні методи пізнання, використовувались методи індукції та дедукції, системний і абстрактний. Застосовувались статистичні методи, системного підходу, інформаційного моделювання, метод абстрагування та синтезу, методи функціонально-логічного аналізу.

Результати наукового дослідження впроваджені в навчальний процес ХДУХТ.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, звітність підприємства, бухгалтерський облік, аудит, концепція внутрішнього аудиту

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ГАРМОНІЗАЦІЯ ВІТЧИЗНЯНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ЧИННИК ПРИСКОРЕННЯ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ	8
1.1 Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі	8
1.2 Міжнародна конвергенція стандартів бухгалтерського обліку: проблеми і перспективи	22
1.3. Науково-практичні проблеми адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до МСФЗ та їх впровадження в Україні	42
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО – ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ	62
2.1 Концептуальні основи фінансової звітності	62
2.2 Методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ	69
РОЗДІЛ 3. КОНЦЕПЦІЯ І МЕТОДОЛОГІЯ АУДИТУ В ПЕРІОД АДАПТАЦІЇ І ГАРМОНІЗАЦІЇ ДО МСФЗ ТА МСА	115
3.1 Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні	115
3.2 Організація та методичні аспекти аудиторської перевірки фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності	129
3.3 Концепція і методологія внутрішнього аудиту в період адаптації і гармонізації з МСФЗ і МСА	150
ВИСНОВКИ	165
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	175
ДОДАТКИ	189

Вступ

Особливості функціонування національної економіки в умовах глобалізації свідчать про неможливість її ефективного розвитку поза міжнародним співробітництвом. Однак, при прийнятті бізнесових рішень зарубіжними учасниками світового ринку щодо українських компаній виникає проблема відсутності якісної, зрозумілої та достовірної економічної інформації про їх фінансовий стан, результати діяльності, грошові потоки, капітал, що була б правдиво подана у фінансовій звітності загальноприйнятого формату. За таких обставин не викликає сумнівів необхідність формування та реалізації стратегії розвитку системи бухгалтерського обліку та аудиту в Україні, в основі якої лежить впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Політичні, економіко-правові та соціальні особливості кожної країни відображаються на її обліковій системі, зумовлюючи відмінності у веденні обліку та складанні звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) презентують як стандарти, які сприяють високому рівню ведення бухгалтерського обліку, складання й зіставлення фінансової звітності суб'єктів господарювання в усьому світі. Висока якість стандартів зумовлюється складною та достатньо тривалою процедурою їх розробки, обговорення й прийняття Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності є вимогою часу, ринкової системи господарювання й зумовлена потребою виконання договірних зобов'язань України з метою інтеграції до Європейського Союзу.

Україна була однією з перших країн на пострадянському просторі, що задекларувала курс на впровадження міжнародних підходів до побудови національної системи бухгалтерського обліку, які в основному були представлені міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (згодом

фінансової звітності). І ось лише в 2011 році задекларована ціль втілилася у "головному бухгалтерському Законі".

Активне реформування системи внутрішнього і зовнішнього аудиту обумовлене змінами, що відбуваються, в системі економічних взаємовідносин між державами, процесами інтеграції, уніфікації обліково-звітних і контрольних стандартів. Ключовою проблемою в цих умовах визнається подальший розвиток системного підходу до організації зовнішнього і внутрішнього аудиту у форматі міжнародних стандартів фінансової звітності і міжнародних стандартів аудиту, а також науково-методичних положень та їх прив'язки до конкретних економічних суб'єктів.

Таким чином, детальний аналіз положень міжнародної системи стандартів (МСФО і МСА) і системи вітчизняних правил обліку і аудиторської діяльності визнається базисом оцінки вітчизняної системи стандартів.

Питання застосування міжнародних стандартів і покладення їх в основу реформованої національної системи бухгалтерського обліку завжди було дискусійним, як в наукових колах, так і серед фахівців-практиків. Найбільш ґрунтовно свої позиції щодо міжнародних стандартів висвітлювали у своїх працях вітчизняні учені в даній області, а саме: І.А. Белоусова, О.Є.Борис, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф.Голов, В.М. Жук, С.Я. Зубілевич, Г.Г. Кірейцев, В.М.Костюченко, В.М Пархоменко, Н.М. Ткаченко Н.М. та ін.

У англomовній літературі проблематика міжнародної конвергенції обліку і звітності розглядається в роботах Дж. Арнольда, А. Бриттон, Дж. Вейгандта, Х. Гернона, Дж. Годфрі, С. Зорі, Г. Мюллера, Б. Нідлса, К. Ноубса, Р. Паркера, Т.Саттона, Г. Санко, А. Хигсона, Ф. Р. Ентоні та ін.

Питання юридичного схвалення МСФО різними країнами вивчаються в роботах С. Нобеса, К. Раманні, Э. Слеттена, К.М. Шимаа,, И. Лоуренса, М. Бранко та ін.

Незважаючи на гарячу дискусію з цього питання відсутні публікації по глобальній динаміці процесу зближення стандартів фінансової звітності, перспектив закінчення і наслідків цього процесу.

Дослідженням розвитку аудиту в Україні та адаптації його до міжнародних стандартів займається ряд вітчизняних спеціалістів, а саме С.О. Столярова, В.В. Галкін, В.М. Жук, С.Ф. Голов, С.Л. Канигін, Ю.В. Прозоров та ін. Однак не зважаючи на це проблему розвитку аудиту в Україні до кінця не розкрито, вона є актуальною і потребує вивчення.

Дослідженню окремих теоретичних питань, пов'язаних з розвитком зовнішнього і внутрішнього аудиту, займалися такі зарубіжні автори як : Р. Адаме, Э.А. Арене, М. Бенис, Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, Р. Додж, Д.Р. Кермайкл, Дж. К. Лоббек, Р. Монтгомери, Дж. Робертсон, М.-Б. Хирш та ін.

Теоретичний аналіз наявних досліджень показує, що вони в основному спрямовані на аналіз положень вітчизняних правил аудиторської діяльності, оцінку перспективних напрямів їх застосування, аналіз методики аудиту відповідно до вимог стандартів, дослідженню загальних питань якості аудиту.

Таким чином, недостатня розробленість системного підходу до впровадження міжнародних стандартів в українській обліково-звітний процес, формування концепції зовнішнього і внутрішнього аудиту, зумовили гостру необхідність дослідження цього круга питань.

Метою даного дослідження є аналіз проблем, якими супроводжується застосування МСФЗ в Україні в результаті його законодавчого закріплення, проблем формування системи зовнішнього і внутрішнього аудиту в умовах стандартизації і уніфікації облікових процесів на основі вимог міжнародних стандартів і національних правил регулювання аудиторської діяльності та систематизація комплексу заходів щодо можливих шляхів вирішення даних проблем.

Для досягнення відміченої мети були поставлені наступні завдання:

- розглянути передумови та необхідність упровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову систему України;
- визначити варіанти впровадження МСФЗ окремими країнами.
- проаналізувати роботу національних регуляторів обліку та класифікацією дій національних регуляторів залежно від варіанту впровадження МСФЗ.
- визначити підходи до процесу конвергенції систем обліку;
- визначити методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ;
- запропонувати систему зовнішнього і внутрішнього аудиту, орієнтовану на вимоги міжнародної практики;
- розробити концепцію внутрішнього аудиту економічних суб'єктів і визначити чинники довіри внутрішньому аудиту;
- визначити варіанти реалізації функцій внутрішнього аудиту в період переходу на МСА і МСФЗ;
- запропонувати механізм формування інформаційних потоків, що формують процедуру зовнішнього і внутрішнього аудиту у форматі МСФЗ і МСА.

Об'єктом дослідження є фінансова звітність підприємства України.

Теоретичною і методологічною основою дипломної роботи являються законодавчі і нормативні акти України, НП(С)БО, П(С)БО, МСФЗ які регламентують склад і порядок формування показників фінансової звітності.

Методи дослідження - загальнонаукові й специфічні методи пізнання, використовувались методи індукції та дедукції, системний і абстрактний. Застосовувались статистичні методи, системного підходу, інформаційного моделювання, метод абстрагування та синтезу, методи функціонально-логічного аналізу.

Результати наукового дослідження впроваджені в навчальний процес ХДУХТ.

РОЗДІЛ 1.

ГАРМОНІЗАЦІЯ ВІТЧИЗНЯНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ЧИННИК ПРИСКОРЕННЯ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ

1.1 Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі

Глобалізація економіки, посилення міжнародних зв'язків, виникнення та розвиток транснаціональних корпорацій, сумісних підприємств, промислово-фінансових груп тощо обумовили необхідність гармонізації та стандартизації обліку на міжнародному рівні. Важливе значення для системи регулювання бухгалтерського обліку має ратифікація Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами членами, з іншої сторони, оскільки Угодою передбачено впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до норм права Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Трансформація та модифікація бухгалтерського обліку відповідно до сучасних реалій сьогодення здійснюється в міжнародній та вітчизняній практиці професійними організаціями (регуляторами), яким делеговано з боку держави повноваження встановлювати облікові принципи, правила та норми, а також розробляти або змінювати стандарти бухгалтерського обліку. Оскільки саме розумне й адекватне керування вибудовує довіру, необхідно відзначити, що міжнародні та регіональні організації з бухгалтерського обліку, що функціонують в світовому просторі, є інституційними утвореннями та виступають у ролі як глобальних, так і національних його регуляторів.

На сьогодні глобальними регуляторами обліку виступають Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) (International Accounting Standards Board, IASB), яка видає Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards IFRS), 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). Облікові принципи США виконують роль національних стандартів обліку США, що публікуються у вигляді Положень про стандарти бухгалтерського обліку (Statements of Financial Accounting Standards). GAAP US набули поширення в Канаді, Мексиці, Японії та деяких інших країнах. Також в США до регуляторів обліку відносять Раду зі стандартів обліку в державному секторі (Governmental Accounting Standards Board, GASB). Основні характеристики регуляторів обліку США наведено в табл. 1.1

Таблиця 1.1

Основні характеристики регуляторів обліку США [6]

Показник	FASB GASB	FASB GASB
Дата створення (початку діяльності)	1973	1984
Організаційно- правова форма	Приватна, неприбуткова	Приватна, неприбуткова
Материнська організації	Фонд фінансового обліку (FAF)	
Ким (чим) наділена повноваженнями	SEC	SEC
Сфера відповідальності	Стандарти обліку та звітності (окрім державного сектора)	Стандарти обліку у державному секторі

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), Інститут громадських бухгалтерів Шотландії (Institute of Chartered Accountants of Scotland), Громадська асоціація дипломованих бухгалтерів (Chartered Association of Certified Accountants), Американський інститут

сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA), Привілейований інститут управлінських бухгалтерів (CIMA), Громада бухгалтерів та аудиторів (Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agrées, Франція), Інститут аудиторів (Institute der Wirtschaftsprüfer, Німеччина), Нідерландський Інститут бухгалтерів (Nederlands Instituut van Registeraccountants, Нідерланди), Африканська Рада з бух обліку (African Accounting Council), Федерація бухгалтерів країн Південно-східної Азії. (ASEAN Federation of Accountants), Конфедерація бухгалтерів Азіатсько-тихоокеанського регіону. (Confederation of Asian and Pacific Accountants), Європейська Федерація бухгалтерів (Federation des Experts compatibles Européens), Австралійська громада бухгалтерів (Australian Society of Accountants), Рада зі стандартів обліку Ізраїлю (Ізраїль).

Функціонування Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) здійснюється представниками професійних бухгалтерських організації з Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, Сполучених Штатів Америки, Франції та Японії, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), а офісний центр знаходиться в Лондоні. РМСБО є цілком незалежним органом, який займається розробкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. До основних завдань зазначеного глобального регулятора обліку (РМСБО) відносять:

- розробляти і публікувати в інтересах суспільства найважливіші стандарти, яких необхідно дотримуватись при наданні фінансової звітності
- сприяти поширенню застосування бухгалтерських стандартів у світовій практиці бухгалтерського обліку
- надавати допомогу щодо вдосконалення і гармонізації національних законодавств у царині бухгалтерського обліку та звітності.

Процес затвердження МСФЗ в ЄС залежить в першу чергу від Європейської Комісії, яка «вирішує питання про можливість застосування на території Співтовариства міжнародних стандартів фінансової звітності

(МСФЗ). У цьому Комісії допомагає Комітет з регулювання бухгалтерського обліку, який складається з представників держав-членів. Цей комітет, крім власне регулюючої функції, висловлює думку з приводу пропозицій Комісії щодо прийняття МСФЗ. Пропозиції Комісії щодо прийняття МСФЗ базуються на висновку Дорадчої Групи з європейської фінансової звітності (EFRAG). Дорадчу Групу з європейської фінансової звітності було створено у червні 2001 року. До її складу входять представники бухгалтерської професії, користувачі фінансової звітності, національних органів, що встановлюють стандарти бухгалтерського обліку. Головними завданнями Дорадчої Групи є: – проведення технічної експертизи для Європейської Комісії щодо використання МСФЗ у ЄС; – участь у процесі прийняття МСФЗ Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; – координація в межах ЄС розробок і поглядів щодо МСФЗ. Прийняті міжнародні стандарти фінансової звітності публікуються повністю на кожній офіційній мові Співтовариства, у вигляді Регламенту Комісії в Офіційному віснику Європейського Союзу» [16, с. 4].

Сьогодні поняття «Міжнародні стандарти фінансового обліку» об'єднує сукупність таких документів: передмову до положень МСФЗ; принципи підготовки і подання фінансової звітності; міжнародні стандарти фінансового обліку; роз'яснення до МСФЗ. Усі перелічені документи взаємопов'язані і створюють єдину систему. У Передмові до положень МСФЗ викладена мета і порядок діяльності РМСБО, роз'яснюється порядок використання МСФЗ. Принципи підготовки і надання фінансової звітності визначають основи підготовки, надання і використання фінансової звітності. Самі принципи не є стандартами, але сприяють їх розробці, перегляду і використання. У Розв'язаннях до МСФЗ наведені тлумачення понять, особливо неоднозначних, що забезпечує одноманітність використання стандартів та порівнювальність фінансової звітності. Суттєве значення для розуміння і практичного застосування МСФЗ має Концептуальна основа, яка містить виклад концепцій фінансової звітності. Але вона не входить до

складу МСФЗ. Тому при виникненні протиріч між концептуальною основою та тим чи іншим стандартом пріоритет віддається останньому.

Принципи та терміни, які використовуються у МСФЗ, орієнтовані передусім на приватні підприємства. Однак, з метою гармонізації фінансової звітності державних підприємств створено Комітет державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів, який розробив і видав Керівництво для фінансової звітності державного сектору. На його основі розробляються Міжнародні стандарти фінансового обліку у державному секторі. Значною мірою вони аналогічні МСФЗ, проте мають розбіжності.

Бухгалтерський облік завжди вважався мовою бізнесу, а МСФЗ зробили цю мову міжнародною. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень. Крім того, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва в області управління організацією і надають значні переваги перед конкурентами. У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно підвищується можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів по бізнесу через взаємні інвестиції та виходу до міжнародного ринку фінансового капіталу, що допоможе забезпечити економічне зростання і процвітання. У свою чергу суб'єкти господарювання, використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів у сучасному глобалізованому світі, що слугує додатковим інструментарієм при їх виборі. Переваги та необхідність переходу на МСФЗ наведено в табл.1.2.

Сьогодні існують різні моделі переходу на МСФЗ. Виділяють чотири існуючі наукові позиції, що характеризують міжнародну стандартизацію обліку і процеси, пов'язані з нею:

- міжнародна стандартизація обліку як процес повного переходу на міжнародні стандарти обліку;
- міжнародна стандартизація як процес забезпечення порівнянності бухгалтерського обліку та звітності різних країн;
- міжнародна стандартизація як процес уніфікації і гармонізації систем бухгалтерського обліку на міжнародному рівні;
- міжнародна стандартизація як процес приведення національних норм обліку до міжнародних зі збереженням істотних національних особливостей [26].

Таблиця 1.2

Необхідність та переваги переходу на МСФЗ для різних користувачів

Користувачі	Переваги в результаті переходу
Інвестори	– забезпечення об'єктивною та прозорою обліковою інформацією; – підвищення довіри і зрозумілості; зниження процентної ставки, так як інвестори можуть об'єктивно оцінити ризики
Адміністративно-управлінський персонал підприємства	– підвищення якості інформації для прийняття управлінських рішень; – розширення міжнародних господарських зв'язків; – залучення інвестицій та збільшення їх міжнародної частки; – підвищення ефективності аудиту через існуючий взаємозв'язок між МСФЗ і МСА
Національні регулятори обліку	– підвищення якості статистичної інформації і можливість її порівняння; – зміцнення нагляду й правозастосування органами регулювання; – посилення якості розкриття фінансової інформації; – розширення можливостей щодо залучення й моніторингу лістингу іноземних компаній.

Тобто, країни, де розвиток бухгалтерського обліку передбачає процес стандартизації, можуть МСФЗ прийняти в тому вигляді, як вони є, з можливістю їх «обмеженою модифікації» або розробити національні стандарти фінансової звітності, максимально наближені до МСФЗ.

Так, всі ізраїльські корпорації, акції яких котуються на біржі, повинні складати звітність відповідно до МСФЗ, однак банки повинні продовжувати складати звітність за концептуальною основою, що близька до GAAP USA. Необхідно зазначити, що решта підприємств можуть обирати між поданням звітності відповідно до МСФЗ або ізраїльських стандартів.

До 2018 року відбувався процес адаптації МСФЗ в Україні і здійснювалася стандартизація обліку 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.

Із 2018 р. спостерігається процес повного переходу підприємства 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).

До підприємств, які зобов'язані публічно розкривати свою фінансову звітність відносять: публічні акціонерні товариства (ПАТ), банки, страхові компанії, великі підприємства, тобто ті, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв: балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро; чистий

дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб, підприємства, які є емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, підприємства, які здійснюють діяльність за переліком Кабміну, недержавні пенсійні фонди, кредитні союзи, іншу фінансові установи крім мікро- і малих підприємств, підприємства, які здійснюють діяльність з управління активами, підприємства, які займаються видобутком корисних копалин загальнодержавного значення. Решта підприємств України працюють на основі НП(С)БО, П(С)БО та можуть перейти до застосування МСФЗ добровільно.

Варто зазначити, що україномовну версію тексту МСФЗ підприємства України можуть брати в електронному вигляді на сайті Верховної Ради України або Міністерства фінансів України.

Листом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2017 року № 35210-06-5/37175 «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» зазначено роз'яснення щодо умов переходу на МСФЗ: «Датою переходу на МСФЗ для підприємств, які відповідно до вимог Закону вперше застосовуватимуть МСФЗ, є 01.01.2018. Також ці підприємства можуть обрати датою переходу на МСФЗ 01.01.2017. У разі якщо дата переходу на МСФЗ 01.01.2018: складається баланс станом на 01.01.2018 за вимогами П(С)БО; для складання попередньої фінансової звітності та попередньої консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2018 рік і першої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2019 рік застосовуються МСФЗ, що будуть чинні на 31.12.2019, з урахуванням винятків, визначених у МСФЗ 1; у фінансовій звітності за звітні періоди 2018 року не наводиться порівняльна інформація за 2017 рік (крім балансу); перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена за МСФЗ, за 2019 рік має містити інформацію в балансі станом на 01.01.2018, 31.12.2018, 31.12.2019, та звіти про фінансові результати, звіти про рух

грошових коштів, звіти про зміни у власному капіталі за 2018 і 2019 роки, відповідні примітки, в тому числі порівняльну інформацію» [106].

На процес стандартизації обліку в країні впливають безпосередньо національні регулятори, перед якими «стоїть питання балансування національних інтересів та рівня інтеграції країни до світового економічного простору (за допомогою інформаційного забезпечення цього процесу шляхом встановлення облікових правил – у сучасному світі найчастіше це стандарти)» [89].

Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні виконують Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, Президент 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.1.1.

Верховною Радою України, що є основним регулятором бухгалтерського обліку, з метою забезпечення єдиних методологічних основ організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні, а також формування, складання та подання фінансової звітності національними суб'єктами господарювання різних форм власності та організаційно-правових форм було прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996–XIV [105]. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено: суб'єкти регламентації бухгалтерського обліку; основні вимоги до обліку і звітності; принципи, на яких ґрунтуються облік та звітність; вимоги до подання та оприлюднення

фінансової, консолідованої та зведеної фінансової звітності; мету та основні критерії державного регулювання обліку та звітності в Україні.



Рис.1.1 Національні регулятори бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

Президентом України 5.10.2017 р. підписаний Закон «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо вдосконалення деяких положень» від № 2164–VIII, який є додатковим кроком щодо приведення норм національного законодавства з бухгалтерського обліку та звітності у відповідність до положень законодавства Європейського Союзу, що підвищить прозорість фінансової звітності та допоможе спростити документообіг сучасного підприємства. До основних прийнятих змін у законодавстві можна віднести:

- додано економічні терміни, нові поняття та звіти, зокрема «витрати», «доходи», «звіт про платежі на користь держави» в частині суб'єктів, які подають цей звіт, «звіт про управління», «власний капітал», «таксономія фінансової звітності», «підприємства, що становлять суспільний інтерес», «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»;

- неістотні недоліки, виявлені в первинних документах, не будуть підставою для невизнання господарської операції;

- для цілей бухгалтерського обліку підприємств розподілятимуться на мікропідприємства, малі, середні, великі згідно критеріям: балансова вартість активів; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); середня кількість працівників на рік;

- підприємства, які становлять суспільний інтерес (емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи, які провадять діяльність на підставі ліцензії, та підприємства) зобов'язані утворювати бухгалтерську службу під керівництвом головного бухгалтера, до складу якої входитиме не менше двох осіб (при цьому головний бухгалтер повинен мати вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років та не мати непогашеної або незнятої судимості);

- фінансова звітність заповнюється у гривнях, однак її можна буде додатково перерахувати в іноземну валюту згідно потреб користувачів;

- для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності (крім тих, які складають фінансову звітність за МСФЗ) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати;

- поняття «таксономія фінансової звітності» передбачатиме склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю, та затверджується центральним органом виконавчої влади, що

забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку. Зазначимо, що фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складаються на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами

- передбачається подання «Звіту про управління», що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності;

- мікро- та малі підприємства звільняються від подання звіту про управління. Середні підприємства мають право не відображати у «Звіті про управління» нефінансову інформацію.

Зазначені зміни в основному регулятивному документі сприятимуть раціональній організації бухгалтерського обліку діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності та обсягів реалізації продукції (товарів, послуг) в умовах все більш широкого впливу зовнішнього економічного середовища, а також використанню бухгалтерської інформації в управлінні підприємствами для досягнення економічного й соціального ефекту від її використання.

Розвиток інституту бухгалтерського обліку стимулював створення в 1977 році Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), стандарти якої базуються на принципах світових країн-лідерів. МФБ із офісом у м. Нью-Йорку (США) складається зі 175 національних бухгалтерських організацій із 130 країн світу. Завдання, які покликані виконувати МФБ наведено на рис. 1.2.

Так, Міжнародна федерація бухгалтерів, актуалізуючи важливість побудови й імплементації концептуальної основи для становлення та розвитку інституту бухгалтерського обліку ініціювала створення Міжнародних стандартів аудиту (МСА), Кодекс етики професійних бухгалтерів, Міжнародні стандарти освіти, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС).

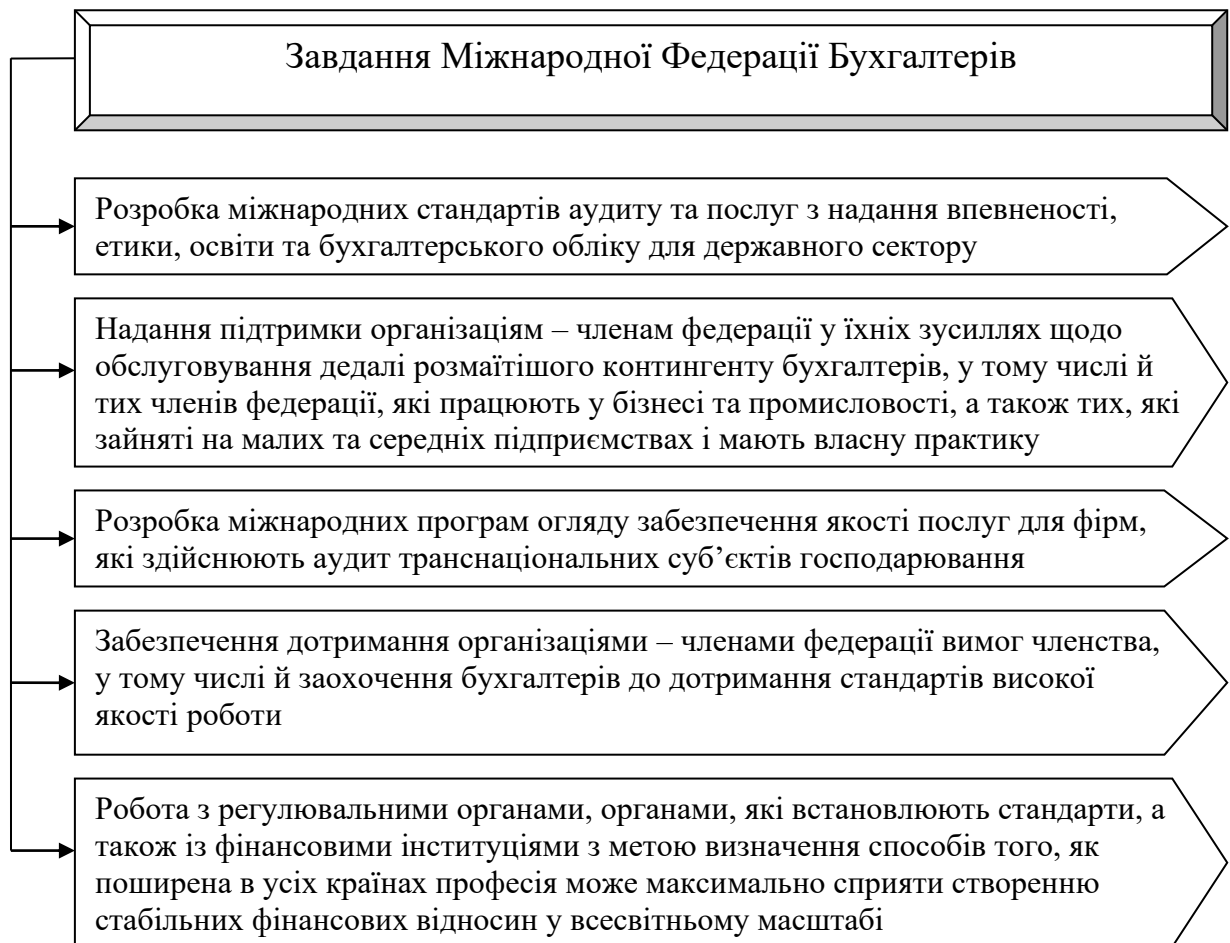


Рис. 1.2 Завдання Міжнародної Федерації Бухгалтерів

В умовах глобалізації та нестабільності політико-економічної ситуації в світі головним чинником захисту інтересів суспільства на міжнародному рівні є запровадження визнаних на міжнародному та міждержавному рівнях стандартів з подальшим наглядом та контролем за їх дотриманням, оскільки таким чином буде забезпечено довіру зацікавлених користувачів до отриманої інформації. Тому, імплементація МСФЗ та їх дотримання на підприємствах в різних країнах світу повинно контролюватися глобальними регуляторами обліку та аудиту, основною метою яких є попередження недодержання МСФЗ. Нині діє система моніторингу дотримання та забезпечення вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (Monitoring of compliance and enforcement, MC&E), концептуальні основи та положення якої відображені в проекті посібника «Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності: керівництво зі

створення потенціалу та належних практик» (Monitoring of complains and enforcement: guidance on capacity building and good practices). Крім того в посібнику прописані підходи та інституційні механізми реалізації моніторингу дотримання й забезпечення вимог корпоративної звітності, моніторингу дотримання та забезпечення вимог аудиту та гарантій якості, моніторингу дотримання й забезпечення вимог до професійних бухгалтерів. У своєму науковому дослідженні Ловінська Л.Г. та Ястремский О.І. зазначають, що «система МС&Е, що запроваджується в умовах конкретної країни, має узгоджуватися з багатьма інституційними та правовими механізмами національного характеру. Системи регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності таких країн часто не передбачають відповідних повноважень регуляторів і способів їх реалізації, необхідних для моніторингу та забезпечення дотримання вимог стандартів бухгалтерського обліку та аудиту» [52].

В Україні вже здійснювалося оцінювання системи бухгалтерського обліку в контексті підготовки корпоративної звітності за методикою UNCTAD-ISAR Accounting Development Tool, що сприяло розробці заходів щодо стабілізації в нормативно-правовому полі з організації облікового процесу діяльності господарюючих суб'єктів відповідно до МСФЗ та посилення прозорості інформації фінансової звітності з метою прийняття управлінських рішень.

Враховуючи важливість формування та розбудови інституціонального середовища бухгалтерського обліку на централізованому державному рівні через прямі та взаємозалежні дуальні відносини між державою та господарюючим суб'єктом, вважаємо необхідним інтегрування політики бухгалтерського обліку окремим розділом до загальноекономічної політики з визначенням інструментів і технологій регулювання. Національні регулятори мають вчасно вирішувати не тільки завдання адаптації МСФЗ, а також найвищих професійних стандартів та керівних положень до нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку та вносити зміни або

розробляти Національні положення з питань бухгалтерського обліку та звітності, але й спрямовувати вектор розвитку на вдосконалення методики бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва з метою стимулювання малого бізнесу в Україні. Крім цього, актуалізується питання популяризації та заохочення до розвитку бухгалтерської професії, оскільки вона є ключовим фактором забезпечення діяльності приватних та державних підприємств на засадах компетенції, доброчесності та відкритості. Це вимагає поглибленого співробітництва Міністерства фінансів України, Міністерства освіти України, Міністерства юстиції України, Національного банку України, Державної служби статистики України з професійними об'єднаннями щодо питань пошуку, вивчення, адекватного залучення та адаптації розвинутих інститутів і стандартів успішних держав, тобто країн інклюзивної моделі розвитку, до реалій сьогодення української загальнодержавної фінансової системи.

1.2. Міжнародна конвергенція стандартів бухгалтерського обліку: проблеми і перспективи

Основу глобалізації, яка охоплює в даний час різні сторони розвитку сучасного світового співтовариства, становлять інтеграційні процеси в економіці. На тлі цих процесів посилюється значення бухгалтерського обліку як інструменту ділової комунікації, здатного передавати економічну інформацію.

Облік не має сенсу без професійних стандартів. В якості міжнародної дисципліни облік повинен мати єдиний набір для гармонізації практики в глобальному сценарії. Але реальність така, що у світовій практиці все ще є різні потоки стандартів бухгалтерського обліку, таких як US GAAP, UK GAAP, IAS і т. д. Ці різні потоки являють собою загрозу для обліку стосовно

практики його гармонізації. Незважаючи на те, що в світі спостерігається багато ініціатив, спрямованих на скорочення потоків протягом останніх років, дана проблема залишається вельми актуальною. Тому, міжнародна конвергенція стандартів бухгалтерського обліку стала гарячою темою в галузі міжнародного бухгалтерського обліку і є незворотнім ланкою, що супроводжується тенденціями розвитку інтернаціоналізації бухгалтерського обліку.

Проблемам застосування МСФЗ присвячена велика кількість досліджень, що проводяться в рамках роботи як міжнародних, так і зарубіжних національних організацій (наприклад, ЮНКТАД, Міжнародної Федерації Бухгалтерів, Європейської Асоціації Бухгалтерів, Інституту Дипломованих Бухгалтерів Англії та Уельсу, Асоціації Дипломованих Сертифікованих Бухгалтерів та інших), а також тематичних досліджень «Великої четвірки». В англійській літературі проблематика міжнародної конвергенції обліку та звітності розглядається в роботах Дж. Арнольда, А. Бріттон, Дж. Вейгандта, Х. Гернона, Дж. Годфрі, С. Зорі, Г. Мііке, Г. Мюллера, Б. Нідлса, К. Ноубса, Р. Паркера, К. Робертс, Т.Саттона, Г. Санко, А. Хігсона, Ф. Р. Ентоні та інших.

Питання юридичного схвалення МСФЗ різними країнами вивчаються в роботах С. Нобеса [143], К. Раману, Е. Слеттен [145], К.М. Шимаа [146], І. Лоуренс, М. Бранко [142], Б.Дас [139] та ін. Автори розглядають вплив прийняття МСФЗ для різних країн з використанням емпіричних, економетричних та статистичних методів розпізнавання.

Незважаючи на гарячу дискусію з цього питання відсутні публікації з глобальну динаміку процесу зближення стандартів фінансової звітності, перспектив закінчення і наслідків цього процесу.

Глобалізація світової економіки, уніфікація систем, форм і методів управління, розширення світового досвіду по створенню та освоєнню сучасних технологій неминучим чином позначаються на такій важливій функції менеджменту, як бухгалтерський облік.

Характерною особливістю нинішнього етапу його розвитку є зближення національної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. У період глобалізації облік відіграє все більш важливу роль для надання інформації про якість безпосередньо впливають на рівень ринкових угод, якість і ефективний розподіл глобальних ресурсів [141].

Необхідно відзначити, що сьогодні в світі склалися такі організаційні моделі обліку, які відрізняються за ступенем державного регулювання, строгості нормативних вимог по відношенню до виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках

Сучасних бухгалтерів можна привітати з тим, що вони стають свідками безпрецедентного явища - глобальної стандартизації професії. Буквально за кілька років в більшості розвинених і країнах, що розвиваються відбувається перехід до єдиної термінології, методів обліку і принципам подання фінансової звітності. І цей незворотний процес пов'язаний з загальним визнанням і прийняттям МСФЗ [108].

Самі по собі МСФЗ не є юридично зобов'язуючими документами, але вони стають такими в кожній конкретній країні, якщо наділяються відповідним статусом в силу закону або рішення національного або наднаціонального регулюючого органу.

Фактором, що обумовлює фундаментальні відмінності між національними системами бухгалтерського обліку, є інформаційні потреби користувачів фінансової звітності [115].

Близькими за звучанням категоріями, що відображають процеси трансформації системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах, є гармонізація, інтеграція і конвергенція. Незважаючи на те, що дані категорії є термінами єдиного синонімічного ряду, з наукової точки зору важливо вибрати найбільш точне визначення для характеристики тих перетворень, які відбуваються в даний час в бухгалтерському обліку нашої країни.

Різниця між гармонізацією, інтеграцією і конвергенцією визначається, по-перше, ступенем збереження в системі регулювання бухгалтерського обліку національних особливостей і традицій і, по-друге, силою можливого поглинання національного законодавства вимогами міжнародних стандартів.

Стосовно особливостей бухгалтерського обліку як важливої складової частини регулювання національної економіки і як одного з ознак, що ідентифікують ступінь економічної незалежності країни, стратегічний напрям розвитку має бути виражене, 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.

Відповідно до стандартів фінансової звітності, слово конвергенція має два пов'язані значення. По-перше, конвергенція - це зусилля, які вживають 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 випливає з вищенаведеного, конвергенція виступає і як процес, і як мета.

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 в Республіці Білорусь, і достоїнств основних положень міжнародних стандартів.

Конвергенція вигідно відрізняється від інтеграції, оскільки остання має на увазі варіант відмови від національних особливостей і фактичне введення в законодавче поле тільки положень МСФЗ.

Однак гармонізація, на наш погляд, також не є оптимальною, оскільки передбачає якщо не поглинання, то пристосування, приведення в якусь

відповідність національної системи наднаціональним стандартам, тобто означає втрату самостійності держави в області ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Концепція розвитку бухгалтерського обліку на основі дотримання принципу конвергенції найбільш вигідна з точки зору захисту національного законодавства від поглинання міжнародними положеннями і забезпечує регулювання обліку на більш високому, якісному рівні, посиленому за рахунок двох факторів: збереження національної традиції і адаптації ідей, вироблених міжнародним співтовариством бухгалтерів.

У 2001 році голова Правління МСФЗ Девід Твіді на питання зближення національних стандартів фінансової звітності висловив думку, що для досягнення цієї мети потрібно кооперація зусиль різних країн і без активної участі органів, що встановлюють національні стандарти, неможливо говорити про високоякісних стандартах на міжнародному рівні.

Вибір тих чи інших інструментів при здійсненні процесу глобалізації системи фінансової звітності багато в чому визначається трактуванням терміна «конвергенція». Незважаючи на те, що це питання досить часто є предметом обговорення на самих різних рівнях, однозначної відповіді на нього немає і на сьогоднішній день.

Проведене дослідження показало багатогранність поняття «конвергенція», а також різноманіття шляхів її дослідження.

Поняття "конвергенція" латинського походження (від converge - сближуюсь, сходжуся).

У Сучасному економічному словнику під конвергенцією розуміється зближення різних економічних систем, стирання відмінностей між ними, обумовлене спільністю соціально-економічних проблем і наявністю єдиних об'єктивних закономірностей розвитку.

Стосовно до обліку під «конвергенцією» розуміють процес зближення систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом формування однакових

підходів до обліку й відбиття в фінансовій звітності однотипних господарських операцій.

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 і уявлення зрозумілою, порівнянної і надійної інформації в фінансовій звітності.

Концепція конвергенції стандартів бухгалтерського обліку відноситься до ХХ століття, коли ідея «міжнародних стандартів бухгалтерського обліку» була проголошена на першому Міжнародному конгресі бухгалтерів, який відбувся в Сент-Луїсі в 1904 році. У 1957 році на 7-му Міжнародному конгресі бухгалтерів, проведеному в Амстердамі, пан Якобкрайенхоф також говорив про необхідність міжнародного співробітництва та стандартизації бухгалтерського обліку.

У 1966 році відбулася зустріч різних професійних організацій, таких як Інститут дипломованих бухгалтерів Англії і Уельсу, Канадський інститут дипломованих бухгалтерів і Асоціація Інституту дипломованих громадських бухгалтерів Америки. Дискусії проводилися сером Генрі Бенсоном, тодішнім президентом Інституту дипломованих бухгалтерів Англії і Уельсу, і в кінцевому підсумку була створена дослідницька група для проведення порівняльних досліджень з питань обліку і практики обліку в країнах-учасниках. В кінцевому підсумку співробітники дослідницької групи вирішили встановити міжнародні стандарти.

У 1972 році на 10-му Міжнародному конгресі бухгалтерів в Сіднеї де був створений Міжнародний координаційний комітет з бухгалтерського обліку (ICCAR), який заклав основу для створення офіційної організації для Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Для забезпечення гармонізації фінансової звітності 29.06.73 р створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) за угодою між професійними організаціями бухгалтерів Австралії, Канади,

Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Ірландії, Великобританії. До складу КМСБО входять всі професійні організації бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants, IFAS, МФБ).

У тому ж році Генеральний секретар ООН скликав Групу видатних діячів, яка рекомендувала створити єдину міжнародну систему стандартів фінансової звітності для підвищення її порівнянності і надійності. У 1982 році ця група була перетворена в постійно діючу міжурядову робочу групу експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності (ICAP) ООН. Основним завданням цієї структури є сприяння країнам, що розвиваються, і країнам з перехідною економікою в гармонізації їх вимог до фінансової звітності підприємств відповідно до міжнародних стандартів.

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 міжнародної звітності схематично можна зобразити таким чином (рис.1.3).

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).

Вперше питання про необхідність введення стандартизованої системи обліку в США виник після Великої депресії 30-х років. Тоді ж і були зроблені перші спроби зменшення кількості різних трактувань і невідповідностей в бухгалтерській практиці. Завдяки багаторічному досвіду в боротьбі з даними проблемами і притаманною американцям наступності поколінь, їм вдалося створити діючу систему US GAAP (Generally Accepted

Accounting Principles), яка на даний момент є однією з тих основ, які ляжуть в майбутню єдину глобальну систему обліку.



Рис. 1.3. Причини виникнення проблем міжнародної звітності.

Ще на початку століття Комітет FASB (Financial Accounting Standards Board), організації що займається розробкою міжнародних стандартів в США, заявляв про необхідність конвергенції стандартів. Впровадження безлічі високоякісних міжнародних стандартів необхідно тому, що їх використання поліпшило б міжнародну порівнянність фінансової документації. Що в свою чергу знизило б витрати для аудиторів, користувачів і творців фінансових звітів і, в кінцевому підсумку, могло б привести до досягнення максимальної ефективності ринків капіталів.

GAAP набули поширення в Канаді, Англії, Мексиці і ін. У багатьох країнах американські бухгалтерські стандарти розглядаються як "золота зірка", як якийсь еталон міжнародних стандартів як в розвинених так і країнах, що розвиваються.

Іншою основою виступає Комітет з Міжнародної Стандартизації Фінансового Обліку і Звітності (КМСФО), який створений за згодою між професійними організаціями бухгалтерів Австралії, Канади, Франції,

Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Ірландії, Великобританії. До складу КМСБО входять всі професійні організації бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants, IFAS, МФБ).

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 МСФО, не витримала випробування часом. На практиці вона втілювалася в одночасне наявність кількох дозволених альтернативних підходів для всіх основних циклів обліку, коли одна і та ж господарська операція могла відбиватися різними компаніями абсолютно по-різному. Такий занадто «розмитий» підхід МСФЗ в останній чверті XX століття викликав серйозну критику з боку ринку міжнародного капіталу, і особливо США.

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.

У 2001 році Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності був перетворений у Раду за Міжнародними стандартами фінансової звітності (IASB).

Передбачений новим Статутом КМСФО (вступив в дію в 2001 р) процес конвергенції передбачає вироблення Комітетом і національними регулюючими органами спільних рішень облікових завдань, які забезпечують найбільш ефективну і якісну підготовку і подання інформації у фінансовій звітності.

Таким чином, обидві системи гідні стати орієнтиром в гармонізації обліку для всіх країн. Тому розвиток процесу конвергенції в кінці XX століття було пов'язане з їх суперництвом.

Проект по конвергенції двох систем стандартів - МСФЗ і ГААП США - було розпочато в 2002 р в результаті угоди (The Norwalk Agreement, 2002)

між двома організаціями, що займаються розробкою стандартів, Ради зі стандартів Фінансового Обліку США (Financial Accounting Standards Board (FASB - ССФУ США) і Ради по МСФО (International Accounting Standards Board (IASB)). Метою цього проекту було усунення відмінностей між цими двома системами стандартів фінансового обліку, що повинно було привести до наступного:

- прийняття КЦББ 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.

Оскільки тривалий час позиція США і складності 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. Цей процес йшов особливо важко. Основними проблемами тут є більш суворі вимоги обліку США, що захищають інтереси інвесторів і недостатньо ясні вимоги МСФЗ.

Також необхідно згадати рівень опрацювання, ступінь глибини самих стандартів US GAAP. Вони вважаються найбільш детальними 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 перевершують ті ж показники МСФЗ. На допомогу бухгалтеру для правильного відображення фінансових інструментів US GAAP має близько 30 стандартів, тоді як МСФО - тільки чотири; з питань визнання виручки американський розробник надає керівництво у вигляді більш 50 стандартів і інтерпретацій, тоді як МСФО - тільки п'ять [114, с. 41].

З іншого боку, американська система піддавалася критиці як більш зарегламентована правилами і, як наслідок, не враховує різноманіття

господарських операцій і не дозволяє робити об'єктивні професійні судження на основі базових принципів обліку, як це вимагається у відповідності з МСФЗ.

Наприкінці 2002 року було позначено прагнення FASB до зближення напрямів своєї діяльності з планами і пріоритетами КМСФЗ. Після призначення головою FASB колишнього члена КМСФЗ Роберта Герца, обидві структури (FASB і КМСФЗ) прийшли до угоди про першорядної важливості конвергенції МСФЗ та ГААП США.

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».

Згодом КМСФО 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 Проект по конвергенції формувався протягом тривалого періоду часу і був розділений на підпроекти по роботі з окремими стандартами. Були виділені короткострокові проекти - їх перелік і поточний статус наводиться в таблиці 1.3., і основні проекти - в таблиці 1.4. Цікаво проаналізувати тематику цих проектів, оскільки 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.

Таблиця 1.3.

**Проект по конвергенції МСФО и ГААП США.
Короткострокові підпроекти (Deloitte Publications, 2013)**

Проект	Статус
Витрати на позики	Радою з МСФЗ був випущений стандарт МСУ 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 ССФУ США і зараз завершена
Державна допомога	Робота над проектом відкладена
Знецінення	Робота над проектом відкладена
Податок на прибуток	Проект припинений
Інвестиційна власність	ССФУ 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 ССФУ 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 ССФУ США.

Крім того, КМСФО і FASB взяли на себе зобов'язання по наданню підтримки процесу конвергенції шляхом постійного взаємного співробітництва при здійсненні спільних проектів. У 2002 році найбільші аудиторські компанії світу Pricewaterhouse-Coopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, Grant Thornton, BDO, Ernst & Young провели великомасштабне дослідження «GAAP 2002: Додати Конвергенція», яким було охоплено 59 країн.

Таблиця 1.4.

**Проект по конвергенції МСФО и ГААП США.
Основні спільні підпроекти (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) «звітус одиниця», і Рада з МСФЗ почав свій власний проект щодо поліпшення концептуальних основ системи стандартів фінансової звітності У 2018 року Рада з МСФЗ представив новий вебінар, присвячений відносно недавно вийшла оновленою версією "Концептуальних засад" МСФЗ.
Консолидація	Узгоджені стандарти були випущені обома учасниками проекту в 2011 р
Припинення визнання	Рада з МСФЗ і ССФУ США 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 ССФУ США не могли прийти до єдиної думки і виробити узгоджене рішення, замість цього були впроваджені додаткові вимоги до розкриття інформації
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

В даному дослідженні було проведено аналіз планів різних країн по поширенню і досягненню конвергенції з МСФЗ за 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.

Основні підходи до процесу конвергенції, які були обрані країнами, які брали участь в дослідженні, зводяться до наступного: [120].

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

Початок співпраці було покладено підписанням Норволкської угоди між СМСФО 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. Крім того, в 2006 р СМСФО і FASB уклали угоду про наміри, згідно з яким обидві організації взяли на себе зобов'язання працювати в напрямку усунення найбільш великих відмінностей до 2008 року.

Міжнародними стандартами як прийнятною альтернативою US GAAP зацікавилася комісія з цінних паперів США, яка в результаті 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. Цікаво, що дане рішення не поширюється на «національні» МСФЗ (наприклад, деякі європейські компанії формують базис формування своєї звітності в вигляді «IFRS as adopted by the European Union», тобто «МСФЗ, як схвалені ЄС»). 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.

У серпні 2008 року Комісією з цінних паперів і бірж (SEC) була представлена "дорожня карта" (proposed roadmap) переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності та відмови від US GAAP. Факт її створення з'явився прогресивним кроком, що означає черговий етап зближення, який несе в собі ймовірність створення "всесвітніх МСФЗ". Іноземним компаніям дозволено подача в SEC звітності за стандартами IFRS.

Починаючи з 2009 р лідери групи країн «великої двадцятки» на своїх щорічних зустрічах закликали до використання однієї системи стандартів в країнах групи, що повинно було привести до підвищення фінансової стабільності, прозорості інформації про компанії та надійності прогнозування на фінансових ринках. Таким чином, успішна реалізація проекту дозволила б вирішити як технічні завдання, так і політичні, яким після кризи 2008 р розробники стандартів стали приділяти багато уваги в своїй діяльності.

У квітні 2009 року лідери «великої двадцятки» публікують Декларацію про посилення фінансової системи (Declaration on Strengthening the Financial System, 2009), де окремий розділ присвячений стандартам фінансового обліку. Безумовно, в цьому документі, випущеному в розпал фінансової кризи в Європі, особлива увага приділяється оцінці фінансових інструментів, а також таким аспектам цієї оцінки, як справедлива вартість, ліквідність, резерви по кредитах, відображення в звітності невизначеності і позабалансовий інформації, однак підкреслюється безпосередній зв'язок роботи по поліпшенню конкретних стандартів обліку та звітності з формуванням єдиної глобальної системи стандартів звітності бізнесу. На саміті в Пітсбурзі у вересні 2009 р. лідери «великої двадцятки» ставлять завдання завершити конвергенцію облікових стандартів в країнах - членах «великої двадцятки» до червня 2011 р. (Leaders 'Statement, the Pittsburgh summit, 2009).

Як реакція на поставлену задачу в листопаді 2009 року Рада з МСФЗ і ССФУ США роблять спільну заяву, що підтверджує прихильність підходу конвергенції, включаючи останню версію «дорожньої карти» по завершенню основних проектів до 2011 р.

Однак вже в 2010 р. стало зрозуміло, що проект до зазначеної дати завершений не буде, і, відповідно, потрібен був звіт про прогрес, який був підготовлений спільно Радою з МСФЗ і ССФУ США в квітні 2011 р. (Progress report on IASB-FASB convergence work, 2011). У цьому звіті дата завершення всіх проектів по конвергенції зрушена на кінець 2011 р.

Одночасно Рада по МСФЗ проводить дослідження з оцінки можливої дати і методів переходу на переглянуті стандарти (Request for Views ... 2010), в якому аналізується точка зору компаній, які готують фінансову звітність, аудиторів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів, включаючи регуляторів і біржі, по питань методологій і часових горизонтів впровадження нових стандартів і походів, включаючи концепцію раннього впровадження, з питань міжнародної конвергенції, а також на першу застосування МСФЗ для компаній.

В цей же час СЦЦБ США формує Робочий план по оцінці можливостей застосування МСФЗ для котируються компаній на внутрішньому ринку США¹, в рамках якого потім в 2011-2012 рр. був підготовлений ряд звітів за результатами досліджень різних аспектів впровадження МСФЗ в США. У липні 2012 р. КЦББ випускає фінальний документ, який завершує дослідження в рамках Робочого плану. Однак цей документ не містить ні рішення і застосувань МСФЗ в США, не рекомендацій по прийняттю і впровадженню такого рішення, ні часового горизонту для наступних кроків.

У листопаді 2011 р на саміті в Каннах лідери «великої двадцятки» в своїй декларації (Cannes Summit Final Declaration ... 2011) знову закликають завершити процес конвергенції, і тоді ж запитують черговий звіт про прогрес. Такий звіт (Joint Update Note ... 2012) був підготовлений в своїй фінальній версії до квітня 2012, і в ньому Рада з МСФЗ, по суті, рапортував про завершення основного обсягу робіт по конвергенції, за винятком чотирьох областей, роботи за якими були перенесені на майбутнє: визнання виручки, лізинг, фінансові інструменти і контракти на страхування.

Наступним логічним кроком було очікування від країн, ще не використовують МСФЗ, почати це робити. Країна, яка будучи батьківщиною єдиною значущою альтернативи МСФЗ, активно брала участь в розробці нової поліпшеної версії МСФЗ, на своєму внутрішньому ринку застосовувати МСФЗ відмовилася.

У грудні 2014 року представники SEC обговорили нову потенційну можливість використання МСФЗ в США: добровільне розкриття інформації, підготовленої відповідно до МСФЗ, в доповненні до інформації на основі ПБО США, що надається SEC [134].

Однак у лютому 2011 року SEC випустила черговий документ, який містить рішення поки що не впроваджувати IFRS в американську звітність: за побажаннями Boeing, Persico і інших компаній терміни обов'язкового впровадження міжнародних стандартів було пересунуто на 2015-2016 роки. Всі американські компанії зобов'язані публікувати звітність по US GAAP, який вважається золотим стандартом бухгалтерського обліку, тому що зводить до мінімуму зловживання і максимально відповідає цілям користувачів звітності.

Американська Рада за стандартами фінансової звітності і Рада з МСФЗ як і раніше визнають важливість спільної роботи і запевняють один одного в намірі її продовжувати. Опікуни "батьківських" по відношенню до них організацій - відповідно, Фонду фінансового обліку (FAF) і Фонду МСФЗ - погодилися з тим, що "важливо підтримувати конвергенцію минулих стандартів".

Про це заявила президент і виконавчий директор FAF Тереза Поллі (Teresa Polley) на спільній зустрічі FASB і Інституту управлінських бухгалтерів 6 жовтня 2016 року в американському Норволку.

Глава Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності Ханс Хугерворст в своєму виступі на конференції МСФЗ у Франкфурті 28 червня 2018 року відмітив, що «... з 166 юрисдикцій, які ми спостерігали в останні роки, 144 повністю взяли у себе стандарти МСФЗ. МСФЗ потрібні на обов'язковій основі в 95% африканських юрисдикцій, 98% європейських юрисдикцій і 100% близькосхідних юрисдикцій. Однак, все ще залишилися кілька прогалин на глобальній карті МСФЗ, і найбільший з них - це країна з US GAAP. Хоча іноземні емітенти можуть застосовувати стандарти МСФО на американських ринках капіталу, американські компанії все ще не можуть

цього робити. У 2011 році стало ясно, що найближчим часом Сполучені Штати не братимуть у себе МСФЗ. На щастя, весь інший світ зреагував точно так же, як реагує зараз перед обличчям американської небезпеки для глобальної системи торгівлі: замість того щоб відступити слідом за США, поширення стандартів МСФО по всьому світу продовжилося»[59].

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, випущеними Радою з МСФЗ (IAS). На рис. 1.4. показані методи, варіанти і необхідні контракти для прийняття МСФЗ.

Послідовна політика Ради з МСФЗ привела до того, що більш ніж в 140 країнах в даний час потрібно використання МСФЗ для публічних компаній або дозволяється таке використання замість національних стандартів [144]. З цих 120 країн 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».

Така тенденція зростання країн, які імплементували МСФЗ породило неспокій з приводу застосування МСФЗ в країнах з економікою, що розвивається [137,138].

Процесу адаптації МСФЗ в національну систему обліку країн присвячено недостатня кількість досліджень. Вчені пропонують використовувати національні тематичні дослідження для аналізу процесу імплементації МСФЗ економіки окремих країн [140].



Рис. 1.4. Методи і варіанти прийняття МСФЗ.

Конвергенція не може бути унікальною для всіх моделей. Країни розрізняються по економічній середовищі, правовій системі, культурним філософіям, регулюючим структурам, користувачами бухгалтерської інформації. Автори сходяться в думці, що підходом до оцінки застосовності МСФЗ є оцінка процесу конвергенції на ринках, що розвиваються.

Огляд наукової літератури показав, що дослідження і впровадження МСФЗ значна увага приділяється в розвинених країнах. Тим не менш, ця тема не знайшла широкого розвитку в країнах, що розвиваються, в тому числі в розвивається Північноафриканській країні Лівії. Це пов'язано з тим, що в процесі переходу виникають методологічні та технічні проблеми, а також неузгодженість нормативно-правової бази.

Незважаючи на всі досягнення глобальної конвергенції в стандартах бухгалтерського обліку - це непросте завдання. Існує і ряд проблем.

Насамперед, це небажання приймати норми Міжнародного комітету зі стандартів бухгалтерського обліку в США. Це безперечно проблема. США є найбільшим ринком, і важливо, щоб стандарти IASC були узгоджені з тими, які там існують.

По-друге, стандарти бухгалтерського обліку були розроблені в різних країнах в різних правових, економічних, соціальних і культурних умовах. З цієї причини існує велика різноманітність в стандартах обліку серед країн по всьому світу. Якщо необхідно домогтися конвергенції, спочатку необхідно дійти згоди щодо центральної мети фінансової звітності.

По-третє, якість фінансової звітності залежить від якості стандартів бухгалтерського обліку, а також від ефективності процесу впровадження цих стандартів.

Таким чином, важливо вирішити питання: чи передбачає конвергенція повний перехід різних країн на МСФЗ, або її слід здійснювати за допомогою спільного обговорення різних проектів правління КМСФО і розробки вдосконаленої системи стандартів спільно з органами, які регулюють фінансовий облік в окремих країнах. Дозвіл даних протиріч має важливе значення з точки зору вибору шляхів подальшої уніфікації міжнародної системи фінансової звітності.

Досягнення єдиного набору стандартів обліку та звітності є вимогою часу. Ми відстанемо, якщо цей процес конвергенції займе більше часу. Бачення конвергенції в світі бухгалтерського обліку може надихати багатьох, але в практичній області це дуже складне завдання. Багато з початкових перешкод були подолані, і значний прогрес в напрямку зближення принципів і процедур обліку між країнами вже досягнуто. Ініціативи конвергенції в даний час працюють набагато ефективніше, ніж раніше. Відмінності все ще існують, але вони звужуються. Очікується, що темпи прогресу в сфері конвергенції в найближчі роки будуть прискорюватися.

1.3. Науково-практичні проблеми адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до МСФЗ та їх впровадження в Україні

Симбіоз адміністративних і ринкових концепцій, національних і міжнародних стандартів, складність механізмів взаємодії з інвесторами і споживачами в різних країнах характеризують сучасний стан організації обліку. Вітчизняна економіка розвивається під сильним впливом транснаціональних компаній. Саме великі організаційні структури дають змогу використовувати досягнення науково-технічного прогресу в системі масового виробництва. Підвищення конкурентоспроможності українських підприємств сприяє активному виходу на зовнішній ринок, пошуку можливих джерел фінансування, що, в свою чергу, визначає новий підхід до фінансової звітності. Звітність, складена за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), дає інвесторам та іншим зацікавленим особам надійну й зрозумілу інформацію про компанію, що звітує, а це значно знижує невизначеність і ризики взаємодії з компанією, а отже, робить її привабливою й більш стійкою на ринку товарів і послуг.

За останнє десятиліття країнами Європейського економічного співтовариства проводилася потужна робота, пов'язана з уніфікацією обліку. Переслідуючи загальні економічні інтереси, країни застосовують конкретні заходи, спрямовані на гармонізацію і зближення національних облікових систем на базі нормативно-правового забезпечення. Для усунення цих неузгодженостей виникла необхідність розроблення відповідних положень – Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). При цьому, на сьогодні, реформа бухгалтерського обліку не супроводжується необхідними змінами в чинному господарському та бухгалтерському, фінансовому законодавстві. Зміни не торкнулися системи організаційних заходів у таких

сферах, як статистика й аудит. Негативними наслідками такої невідповідності є обмеженість бухгалтерського обліку, до якої можна віднести застосування подвійного запису та виключно грошового вимірника; пасивне застосування принципів «професійного судження», пріоритетність податкових правил, неефективність наукових розробок.

Процес адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до МСФЗ в Україні має багаторічну історію і є об'єктом дослідження багатьох науковців, серед яких Є. І. Копилов, Г. О. Германчук [43, с. 348], В. І. Єфіменко [31, с. 282], Д. В. Долбнєва [21, с. 222], О. С. Кірей [42, с. 22]. Разом з тим результати таких досліджень мають фрагментарний характер, охоплюють окремі етапи впровадження МСФЗ, висвітлюють різні точки зору на витoki та періодизацію цього процесу. Так, Є. І. Копилов, Г. О. Германчук, В. І. Єфіменко вважають, що початок процесу імплементації МСФЗ в Україні припадає на 1998 рік [31, с. 282; 43, с. 348], М. Г. Гайдай і М. Ю. Очеретна називають 2007 рік [10, с. 70], а І. В. Данилюк та Н. М. Зорій наголошують, що процес реформування системи бухгалтерського обліку в Україні шляхом конвергенції та глобального впровадження міжнародних стандартів розпочався фактично з 2000 року з прийняттям статуту та перейменуванням комітету на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Найбільш обґрунтовано вбачається точка зору Д. В. Долбнєвої [21, с. 222] і О. С. Кірей [42, с. 22], згідно з якою передумови для реформування системи обліку в Україні було закладено ще в 1992 році. Систематизувавши дослідження науковців та нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку згруповано етапи імплементації МСФЗ в Україні (рис. 1.5.), що може бути покладено в основу комплексного аналізу їх упровадження, з'ясування результатів кожного етапу й окреслення перспектив розвитку національної обліково-звітної системи основою якої є МСФЗ.

Незважаючи на широке коло наукових досліджень, питання гармонізації бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів

бухгалтерського обліку та звітності залишаються актуальними. Невирішеною є проблема змін та співставлення між бухгалтерським, податковим обліком та вимогами, за якими має бути складена статистична звітність. Окрім того, потребують подальших досліджень питання гармонізації обліку та її наслідки.

МСФЗ дасть змогу уникнути необхідності в складанні податкової та спеціалізованої звітності (звітних даних), зменшити ризики для інвесторів і кредиторів, забезпечити прозорість і зрозумілість інформації, підвищити зростання довіри до показників фінансової звітності, поглибити міжнародну кооперацію у сфері бухгалтерського обліку, зменшити витрати на розроблення власних стандартів. Проте нині мета гармонізації МСФО не досягнута. Вітчизняній фінансовій звітності (незважаючи на досить тривалий період реформування й удосконалення бухгалтерського, фінансового законодавства) притаманні такі недоліки:

- недостатньо об'єктивне уявлення інформації (причиною здебільшого є суб'єктивізм осіб, що складають фінансову звітність, через що така звітність містить переважно ту інформацію, яка вигідна для власників);

- уніфікований обов'язковий формат подання фінансової звітності (регламентується державою, практично мінімізує можливість здійснення агрегування показників фінансової звітності та їх згортання);

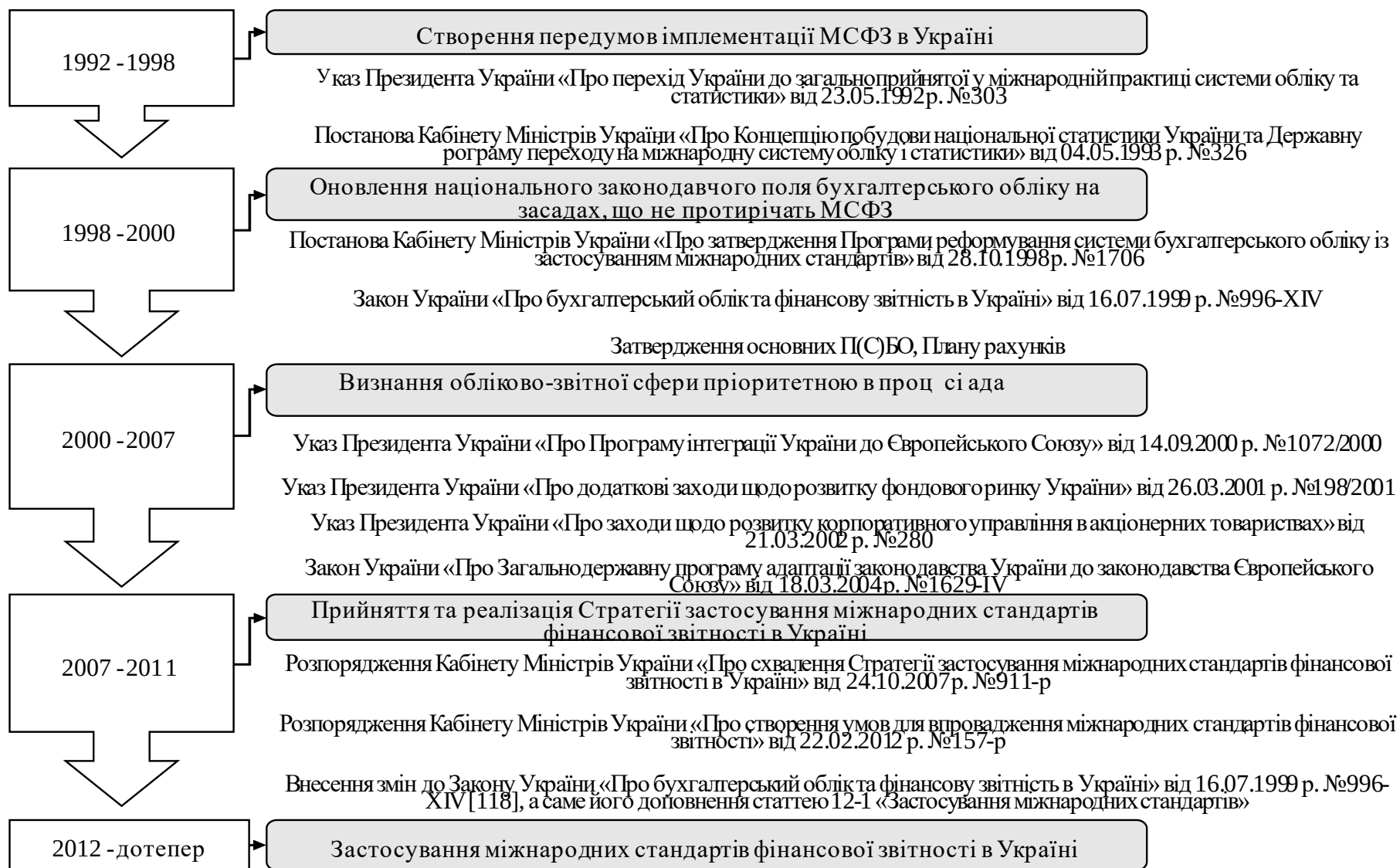


Рис. 1.5. Систематизація етапів імплементації МСФЗ в Україні

– зміст фінансової звітності відповідно до вимог вітчизняного законодавства здебільшого не надає повного обсягу основної інформації за ключовими фінансовими і не фінансовими показниками діяльності підприємств (призводить до зниження якості аналізу майнового стану підприємств, окрім того, перешкоджає здійсненню реального стратегічного планування його розвитку);

– монетарне (грошове) відображення активів підприємства (призводить до такого негативного наслідку, що інформація поза грошового відображення залишається поза увагою фінансової звітності);

– непередбачуваність, неузгодженість, суперечливість правового регулювання фінансової звітності в Україні (зумовлює складність розуміння і порядку застосування нормативних приписів під час складання фінансової звітності);

– основний орієнтир вітчизняної фінансової звітності спрямований на надання інформації для контрольних, податкових і статистичних органів (тоді як згідно з МСФЗ звітність спрямована на допомогу аналітику, а її користувачами є інвестори, кредитори, менеджери) [110 с.787].

Поряд із цим до основних недоліків вітчизняної фінансової звітності належать: обмеженість обліково-економічної інформації про фінансову звітність; недоступність фінансової звітності неінституціональним користувачам облікової інформації (фізичним особам); складність розуміння фінансових показників, тобто неможливість сприйняття особами, які не мають спеціальних знань з економіки, обліку, аналізу; невідповідність складеної за національними стандартами фінансової звітності міжнародним вимогам, що ускладнює стандартизацію та уніфікацію облікової системи України у цілому; недостатня соціальна спрямованість фінансової звітності та, як наслідок, неповноцінність системи обліку як інформаційної підсистеми глобального середовища.

Найбільш вагомими перешкодами для успішного впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності вітчизняних підприємств є:

- нерозуміння щодо характеру МСФЗ;
- відсутність відповідних механізмів для контролю національного органу по МСФО;
- відмінності між МСФЗ та національною нормативно-правовою базою;
- відсутність належного узгодження між загальними цілями фінансової звітності та регулярної звітності;
- недоцільність сфери застосування МСФЗ;
- відсутність можливості здійснювати ефективний нагляд за дотриманням;
- невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку, аудиту та вимогами ринку;
- невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку, аудиту та здатністю дотримуватися цих вимог;
- невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку, аудиту та здатністю правозастосування щодо них на національному рівні.

На практиці суб'єкту господарювання, який прийняв рішення про впровадження МСФЗ, необхідно обрати стратегію такого впровадження й одним із можливих шляхів перекладу фінансової звітності на міжнародні стандарти є:

- трансформація бухгалтерської звітності (статті фінансової звітності, складеної відповідно до національних стандартів, рекласифікуються відповідно до положень МСФЗ);
- конверсія (ведення паралельно з національними стандартами управлінського обліку відповідно до МСФЗ). Одні суб'єкти господарювання обирають перший шлях, коли потрібно періодично, раз у квартал або раз на рік, отримувати звітність відповідно до МСФЗ. Інші йдуть шляхом, який дає

змогу оперативно отримувати звітність відразу за двома стандартами і, таким чином, застосовувати звіти в управлінні та розробленні планів.

Складність механізмів взаємодії з інвесторами і споживачами в різних країнах призвела до необхідності уніфікації правил і стандартів міжнародної фінансової звітності [28 с.25].

Практика впровадження МСФЗ у сфері реальної економіки підтверджує, що поки тільки найбільші підприємства добровільно (або коли вони виходять на міжнародні ринки) подають цю звітність. Без цілеспрямованої державної підтримки процес повномасштабного переходу на МСФЗ усіх секторів економіки неможливий, що підтверджується світовим досвідом впровадження МСФЗ. Більшість проблем, пов'язаних із застосуванням МСФЗ, виникли ще в 2000 р. при переході на ведення бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО. Нові нормативні документи, що стосуються питань застосування МСФЗ, розроблялися з тим припущенням, що П(С)БО за більшістю аспектів відповідають принципам МСФЗ. Однак, як показує досвід спілкування з бухгалтерами й аудиторами, можна зробити висновок, що більш як 90% підприємств не повною мірою застосовували національні стандарти.

Системі бухгалтерського обліку приділялася увага не як основі для прийняття управлінських рішень, а лише як базі для складання податкових декларацій. Відповідно до МСФЗ 1 на дату переходу підприємство має провести оцінку всіх своїх статей активів і зобов'язань відповідно до нової облікової політики і перерахувати вхідні залишки ретроспективно, крім окремих дозволених статей. Організаційні проблеми в нашій країні традиційно склалися так, що питання, пов'язані з обліком і звітністю, належать до внутрішніх проблем бухгалтерської служби. Однак для тих, хто має хоча б поверхові знання МСФЗ, стає зрозумілим, що підготовка інформації та складання комплексу звітності, що відповідає міжнародним стандартам, потребують залучення широкого кола фахівців, зокрема: технічних служб, аналітичних і фінансових служб, ризик-менеджерів,

юристів, оцінювачів та ін. Це, в свою чергу, вимагає від вищого керівництва насамперед усвідомлення своєї відповідальності в момент затвердження звітності до випуску і як наслідок створення відповідних умов для своєчасного збору й якісної обробки різнопланової інформації про діяльність підприємства і достовірного подання фінансової звітності.

На сьогодні в законодавчій базі не існує обов'язкових вимог до бухгалтерів щодо підтвердження знань із МСФЗ. Однак як забезпечити впевненість керівників, які підписують звітність, що її склав кваліфікований фахівець. Назріла потреба вносити зміни до програми вищої школи і поглибити програму з предмета «Фінансова звітність зарубіжних країн». Можливо для практикуючих фахівців, включаючи сертифікованих аудиторів, доцільно затвердити перелік існуючих міжнародних дипломів, що підтверджують знання з МСФЗ.

З юридичного погляду міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні впроваджено. Виконано колосальну роботу з перекладу стандартів, розробки нормативних документів, організації навчання фахівців, але це тільки початок. Зараз розпочинається найскладніший етап практичного впровадження, на якому потрібно залучити як найбільше практиків, членів професійних бухгалтерських організацій, усіх зацікавлених осіб для діалогу, обміну думками, пошуку відповідей на всі проблемні запитання.

На сучасному етапі міжнародної інтеграції у сфері економіки та господарювання можна виділити таку важливу тенденцію розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як зближення, гармонізацію, уніфікацію правил та облікових процедур, вимог до фінансової звітності, стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання на рівні країн ЄС, зближення господарського, бухгалтерського, фінансового законодавства України з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

Гармонізація законодавства визначається як приведення відповідно до законодавства держав-членів та країн – не членів відповідно до вимог ЄС на

підставі правових актів ЄС. Гармонізація відбувається в різних формах, таких як адаптація законодавства, уніфікація права, імплементація, стандартизація. Проте в офіційних документах часто використовується термін «адаптація». Втім, незважаючи на застосування різних термінів, йдеться, по суті, про один і той самий процес приведення національного законодавства відповідно до приписів права європейських інтеграційних організацій.

Таким чином, майбутній перехід на МСФЗ страхових компаній, банків, а також публічних компаній матиме досить ефективний вплив на українську економіку. Всі наведені законодавчі зміни, безсумнівно, будуть сприяти насамперед:

- інтеграції України в європейську і світову економіку;
- поліпшенню ділового клімату;
- зростанню прозорості;
- стимулюванню місцевих та іноземних прямих і портфельних інвестицій;
- зміцненню стабільності й конкуренції банківського, страхового і реального секторів, скороченню ризиків. Важливість підготовки і публікації звітності за МСФЗ стає особливо актуальною в умовах кризи. Оперативна підготовка звітності за МСФЗ дасть змогу краще оцінити реальну ситуацію в компанії та прийняти правильні антикризові заходи. Складена звітність за МСФЗ українськими компаніями, підвищує прозорість в очах їх іноземних контрагентів і можливих інвесторів. Складання і публікація даних звітності за міжнародними стандартами є ознакою як високої якості корпоративного управління, так і інформаційної відкритості компанії.

Для визначення подальших напрямів впровадження МСФЗ в обліково-звітну практику вітчизняних суб'єктів господарювання доцільно дослідити відповідні здобутки в наукових дослідженнях. Дослідженню переваг і можливостей, проблем і складнощів імплементації МСФЗ в Україні присвячено значну низку науково-практичних робіт, серед яких найбільш значимими видаються роботи В. М. Пархоменка [109], С. Ф. Голова [17], Л. Г.

Ловінської [53], Ю. Б. Слободяник [121], Є. І. Копилова [43], В. А. Замлинського [29] та інших фахівців. Проблеми впровадження МСФЗ в українську обліково-звітну систему найбільш змістовно досліджено О.В. Харламовою, систематизацію її досліджень наведено в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

**Переваги та можливості, складнощі та проблеми застосування
Міжнародних стандартів фінансової звітності**

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	
1	2
Переваги та можливості	Складнощі та проблеми
зростання ринкової капіталізації компаній за умови переоцінки активів при переході на МСФЗ	конкуренція норм домінуючого податкового законодавства з положеннями МСФЗ
доступ на міжнародні ринки капіталу, диверсифікація джерел капіталу, у тому числі зарубіжного і, як наслідок, більш дешевого	небажання (відсутність мотивації) у компаній деталізувати фінансово-господарські операції на якісному рівні МСФЗ
більш ефективне використання інсайдерської інформації для прийняття інвестиційних рішень	відсутність досвіду штатних фахівців, необхідного для ефективно (неформального) застосування МСФЗ
зростання порівнянності фінансової звітності компаній, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють діяльність	додаткові витрати на удосконалення та/або розробку ІТ-систем для автоматизації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності за МСФЗ
забезпечення більшої довіри потенційних партнерів за рахунок підвищення престижності та іміджу	суттєві витрати на залучення фахівців-консультантів (у т.ч. оцінювачів) для переходу на МСФЗ
підвищення якісного рівня прозорості інформації за рахунок розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності	потреба в організації контролю (внутрішнього аудиту) за впровадженням та застосуванням МСФЗ
надійність інформації (за виключенням випадків її фальсифікації)	додаткові витрати на формування фінансової звітності та навчання персоналу
підвищення довіри фінансово-кредитних установ при прийнятті рішень щодо надання кредитних ресурсів та їх моніторингу, визначенні відсоткових ставок	складність для практичного застосування внаслідок широкого застосування професійного судження, концепції суттєвості, справедливої вартості
підвищення надійності управлінських рішень, які ґрунтуються на основі звітності, яка складена згідно до вимогам МСФЗ	необхідність перебудови не тільки системи обліку в компанії, але й філософії облікового та управлінського персоналу
можливість виходу на міжнародні товарні та фондові ринки, співпраці із закордонними партнерами	концентрація на задоволенні потреб регуляторів
зменшення інформаційних та інших ризиків користувачів фінансової звітності	відсутність ефективного механізму контролю за дотриманням МСФЗ при складанні звітності
усунення інформаційної асиметрії між	х

Мету впровадження МСФЗ в Україні науковці вбачають у забезпеченні зовнішніх користувачів (потенційних інвесторів) надійною та порівнянною інформацією, зростанні інвестиційної привабливості підприємств, посиленні конкурентоспроможності та транспарентності економіки країни, задоволенні інформаційних потреб внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень, удосконаленні функцій бухгалтерського обліку тощо.

Першорядною проблемою впровадження МСФЗ С. Ф. Голов вбачає «непослідовність та не комплексний характер реформування системи управління країною» [15, с. 273]. Процес впровадження МСФЗ, за слушною думкою О. С. Кірей, паралельно «ускладнюється наявністю специфічних чинників, притаманних бізнес-середовищу країн з перехідною економікою, які діють як на системному рівні, так і на рівні окремих виконавців», та «конкуренцією положень МСФЗ і норм вітчизняного податкового і фінансового законодавства» [42]. До проблем впровадження МСФЗ Ю. Б. Слободяник та Ю. М. Тимошенко відносять постійне відставання П(С)БО від змін у МСФЗ [121, с. 22]. О. П. Пархоменко і М. В. Владімірська істотною проблемою впровадження МСФЗ в Україні вважають документалізм традиційної української обліково-звітної системи [109, с. 26], із чим можна повністю погодитися, оскільки фактично діє законодавчо закріплений обов'язок відображати операції на підставі первинних документів за умови одночасно проголошеного в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV принципу превалювання сутності над формою.

Орієнтацію на «штрафонебезпечний податковий облік» Т. В. Розіт вважає підґрунтям формалізму, який заважає впровадженню норм МСФЗ в облікову політику підприємств [111, с. 100]. Стандартизація бухгалтерського обліку в Україні на думку В. П. Фурси «не враховує історичні й національні особливості країни, її інституцій та специфіки діяльності окремих галузей

економіки, що призводить до виникнення чималих проблем у процесі впровадження МСФЗ» [126, с. 324].

Макроекономічний аспект проблеми впровадження МСФЗ в Україні розглядають Ю. Б. Слободяник і Ю. М. Тимощенко, зауважуючи, що порушення співставності інформації, яка подається у фінансовій звітності за П(С)БО та МСФЗ різними підприємствами для державних органів статистики, створюватиме загрози достовірності розрахунку макроекономічних показників [121, с. 22]. Бенджамін Хілл проблемним питанням впровадження МСФЗ в Україні вважає рівень загальної прозорості фінансових ринків, «намагання компаній свідомо дати неточну інформацію або приховати свою сумнівну діяльність, використовуючи проріхи в національних положеннях (стандартах) обліку чи йдучи на прямі перекручення у фінансовій звітності» [128, с. 5].

Застереження у впровадженні МСФЗ в Україні висловлює Л. Г. Ловінська, яка вважає, що «міжнародні стандарти – це лише певна збірка правил, трактування яких може відрізнятися в різних країнах з перехідною економікою, тому механічне перенесення МСФЗ і МСБО в ту чи іншу економіку може мати непередбачувані наслідки» [53, с. 25]. Ґрунтуючись на результатах наскрізного аналізу змісту МСФЗ, оцінки обґрунтованості їх вихідних положень, М. М. Шигун робить висновок про те, що «при розробці міжнародних стандартів фінансової звітності не враховано теоретичних, методологічних, методичних рівнів бухгалтерського обліку» [133, с. 37], і проблемним аспектом впровадження МСФЗ вважає зміст МСФЗ, який «не зважаючи на численні доопрацювання, залишається недосконалим, містить багато повторів, суперечностей, не відрізняється систематизованістю положень і рекомендацій» [133, с. 33]. На основі аналізу стану і перспектив глобальної конвергенції стандартів фінансової звітності О. В. Пасько висловлює неприпустимість переведення обліку в Україні на пакетну конвергенцію, яка передбачає перехід усіх підприємств у країні на використання МСФЗ [88, с. 46], проте існує й протилежна думка, яка висловлюється Ю. Б. Слободяник і Ю. М. Тимощенко і полягає в тому, що

переведення усіх підприємств на складання фінансової звітності за МСФЗ «дозволить запланувати відповідні узгоджені (що дуже важливо) дії з боку законодавців і регуляторів, розробити та реалізувати відповідні стандарти підготовки фахівців, зменшити витрати на трансформацію обліку і звітності в цілому по економіці» [121, с. 23].

Поза увагою науковців залишилося певне коло переваг і проблем впровадження МСФЗ в обліково-звітну систему України, на яких доречно сфокусувати увагу. З одного боку, МСФЗ сприяють прозорості фінансових ринків через зіставність звітності підприємств, що дозволяє ідентифікувати і зменшити інформаційні й інші ризики користувачів фінансової звітності і надає їм можливість приймати зважені управлінські рішення, вони також мають усунути асиметрію між постачальниками і споживачами капіталу через підвищення довіри до фінансової звітності. З іншого – МСФЗ часто дорікають щодо складності для їх практичного застосування. Але слід розуміти, що ускладнення МСФЗ є відповіддю на ускладнення бізнес-схем. Більшою мірою складність і часова витратність фінансової звітності за МСФЗ є відображенням ще більш складної економічної реальності, і вихід полягає саме у прозорості бізнес-схем, а не у спрощенні вимог до фінансової звітності за МСФЗ. Перешкодами на шляху імплементації МСФЗ у національну обліково-звітну систему, крім найчастіше згадуваних суто технічних, організаційних і кадрових проблем, є вкрай важкі процеси переорієнтації «філософії» бухгалтерського обліку та фінансової звітності з чистого документалізму на економічно-раціональні засади, зміни усталеної національної ментальності укладачів і користувачів фінансової звітності, якій притаманна зарегульованість процесів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та її фокусування на ролі професійного судження, зміщення акцентів у цілепокладанні фінансової звітності з ретроспективно-фактографічного до перспективно-прогнозного тощо.

Узагальнюючи вищенаведене, можна зробити висновок, що серед проблем, які потребують вирішення в процесі запровадження МСФЗ в Україні, науковці виділяють такі аспекти їх імплементації в обліково-звітну систему:

- проблеми на макрорівні: інституційні; правові; методологічні;
- проблеми на мікрорівні: технічні; фінансові; кадрові.

До зазначених проблем на макрорівні справедливо також віднести політичні та економічні, а на мікрорівні – соціально-культурні. Широта поглядів на мету імплементації МСФЗ в Україні, переваги та можливості, проблеми та складнощі впровадження МСФЗ не виявляє будь-яких протиріч, оскільки все це ланки одного ланцюга, які взаємодоповнюють один одного й обумовлюють формування нової моделі розвитку та функціонування обліково-звітної системи України, концептуальною основою якої є МСФЗ (рис. 1.6). Запропонована модель розвитку та функціонування обліково-звітної системи, концептуальною основою якої є МСФЗ, зорієнтована на розв'язання зазначених вище проблем, сконцентрованих на макрорівні, що полягає в наступному.

За твердженням В. М. Жука, реформування інститутів породжує питання і проблеми заміни старих інститутів новими, а інституційний підхід базується на необхідності адаптації запозичених ззовні нововведень [27, с. 101], що обумовило включення до запропонованої моделі розвитку та функціонування обліково-звітної системи, концептуальною основою якої є МСФЗ, облікових традицій, інструментів і техніки, притаманних традиційній українській системі бухгалтерського обліку, а також включення аудиторів до суб'єктного середовища, які мають активно сприяти зростанню якості фінансової звітності з метою забезпечення її функціональності.

Тобто, на розвиток МСФЗ впливають різноманітні інститути, до яких за ієрархією складових інституційного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні В.М. Жука доцільно віднести: формальні інститути «в головах людей» (професійні бухгалтери, аудитори, власники, менеджери); інститути науки, освіти, професійного забезпечення (зокрема, профорганізації,

бухгалтерські видання); контролюючі інститути (такі як ДКРС, ДПАУ, аудиторські фірми); регуляторні інститути (зокрема, Мінфін, НБУ, ДКЦПФР); формальні інститути («правила гри» – законодавство, П(СБО), інструкції).

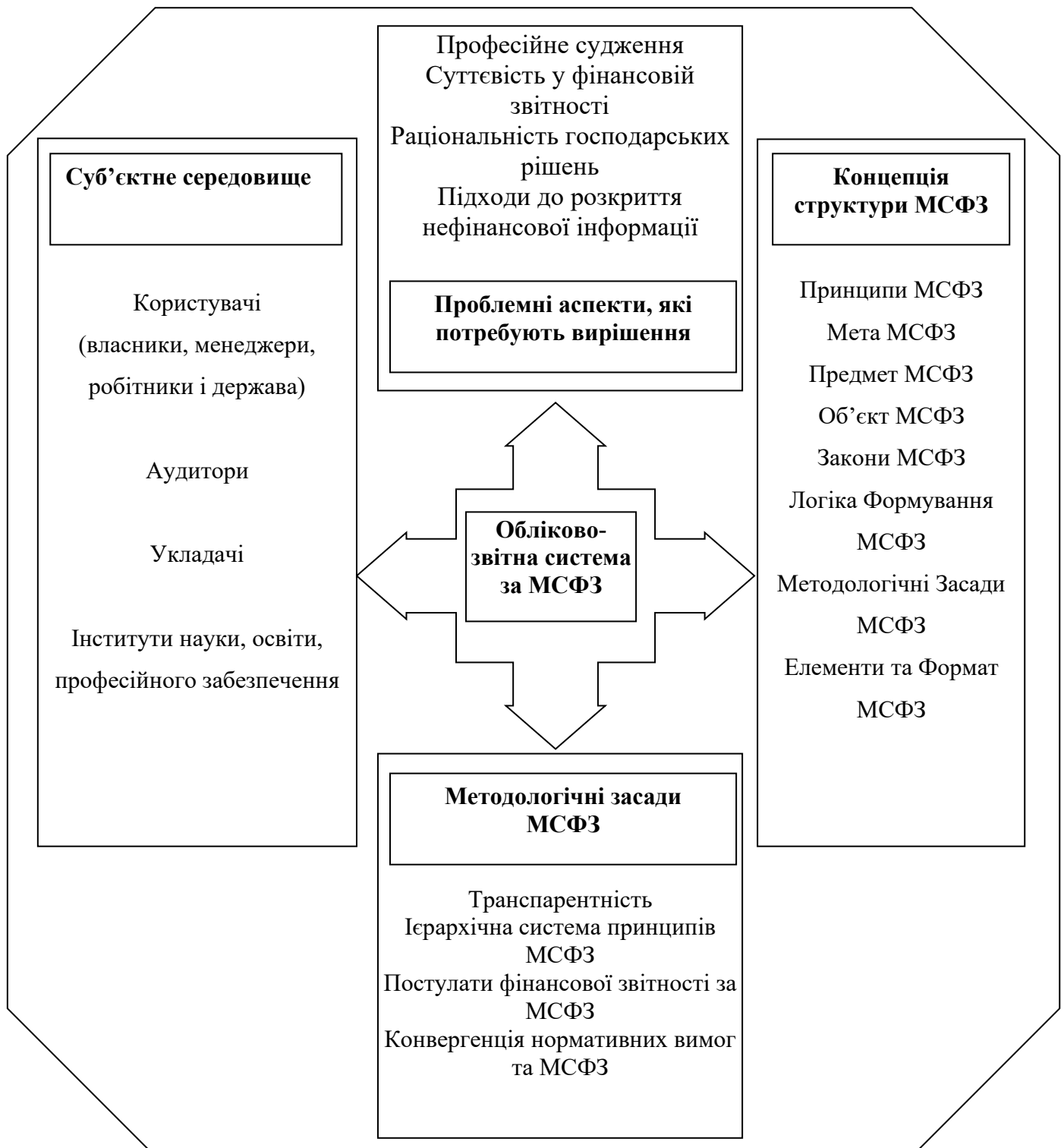


Рис. 1.6. Концептуальна модель розвитку та функціонування обліково-звітної системи за МСФЗ

Зазначені інститути формують методологічну базу представлення МСФЗ, зокрема: професійні бухгалтери повинні володіти компетенціями для визначення показників фінансової звітності, наводити їх у взаємозв'язку та розкривати у зрозумілому вигляді для зацікавлених користувачів; аудитори – володіти сучасними методиками перевірки показників звітності за МСФЗ, розробляти плани, програми, тести, робочі документи перевірки; власники та менеджери – визначати інформаційні потреби зацікавлених користувачів (інвесторів, державних органів, населення тощо) та налагодити механізм збору та передачі інформації з підрозділів підприємства до відділу в якому формується фінансова звітність тощо.

Розв'язання проблем правового характеру запровадження МСФЗ, на яких наголошують В. О. Алексєєва, Н. І. Колінько, Р. В. Кузіна, Ю. Б. Слободяник, можливе за умови належного нормативно-законодавчого забезпечення цього процесу, що у запропонованій моделі розвитку та функціонування обліково-звітної системи, основою якої є МСФЗ, реалізується через конвергенцію нормативних вимог і МСФЗ до аналогічних аспектів обліку та фінансової звітності. Так, формування фінансової звітності одночасно регламентується і МСФЗ, і НП(С)БО 1, що за наявності неузгодженостей і протиріч, створює законодавчі колізії та перешкоджає процесу імплементації МСФЗ. І це не єдиний приклад, коли національне законодавство гальмує реальне впровадження МСФЗ в обліково-звітну практику. Прикладами можуть бути вимоги національних регуляторів до оцінки активів, які не відповідають МСФЗ, недосконалість документального забезпечення господарських операцій і фактів для їх відображення у фінансовій звітності, тобто законодавчі вимоги до оформлення первинними документами операцій, які для відповідності МСФЗ не мають зовнішніх первинних документів тощо.

Найбільш суттєвими у процесі імплементації МСФЗ є проблеми методологічного характеру, що підтверджується висновками В. М. Жука, М. Г. Гайдай, О. С. Кірей, О. М. Діділовського. У запропонованій концептуальній моделі розвитку та функціонування обліково-звітної системи за МСФЗ подолання методологічних проблем відтворене через оновлення методологічних засад, впровадження концепції структури фінансової звітності та розв'язання проблемно-орієнтованих аспектів методології формування фінансової звітності. Необхідність оновлення методологічних засад застосування МСФЗ та розробки концепції архітекtonіки фінансової звітності виникає у відповідь на певну недосконалість безпосередньо самих МСФЗ. Теоретико-методологічну «якість» МСФЗ ґрунтовно досліджено М. М. Шигун, яка робить висновок про непридатність МСФЗ для використання як єдиного методологічного джерела при створенні системи законодавчого регулювання вітчизняного бухгалтерського обліку внаслідок їх розробки не на наукових засадах [131, с. 37], з чим можна частково погодитися. МСФЗ дійсно не є беззаперечним еталоном якісних обліково-звітних стандартів, у них є певні недоліки, які поступово усуваються, але це квінтесенція світового досвіду, і більшість їх методологічних положень вбачається доречними для досягнення функціональності фінансової звітності. Проте зауваження М. М. Шигун щодо відсутності в окремих аспектах МСФЗ наукового підґрунтя та виважених теоретичних підходів є справедливим. У запропонованій концептуальній моделі розвитку та функціонування обліково-звітної системи за МСФЗ, враховано окреслені М. М. Шигун перспективні напрямки вдосконалення методології застосування МСФЗ в частині ґрунтовного переосмислення принципів бухгалтерського обліку, вимог до фінансової звітності, якісних характеристик облікової та звітної інформації [131, с. 37].

Узагальнюючи вищенаведене вбачається доречним прийняти за основу запропоновану концептуальну модель розвитку та функціонування обліково-звітної системи за МСФЗ, що включає суб'єктне середовище, концепцію

структури фінансової звітності та оновлені теоретико-методологічні засади її підготовки.

При цьому, в Україні питання МСФЗ слід розглядати не лише на корпоративному рівні. Необхідно напрацювати дієві заходи з популяризації та запровадження елементів МСФЗ у державному та академічному секторах, страховій та банківській сферах, у мережі інвесторів та пенсійних фондів, на рівні ІТ-компаній та професійних організацій бухгалтерів, які розроблено та представлено в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6.

Перспективні напрями діяльності з імплементації МСФЗ в Україні

Сектор	Здійснені заходи	Напрями розвитку
1	2	3
Державний сектор	єдиний веб-портал використання публічних коштів e-data.gov.ua; система моніторингу державних витрат prozorro.org	побудова державного порталу МСФЗ компаній; запровадження системи громадського нагляду за діями влади; розробка інтегрованої інформаційно-аналітичної системи органів державної влади та органів місцевого самоврядування; інтеграція баз даних та сервісів на рівні кабінету міністрів; розробка нормативно-правового забезпечення МСФЗ та заходів з мотивації підприємств для формування звітності за МСФЗ
Бізнес-сектор	Формування звітності за МСФЗ публічними українськими компаніями; переклад МСФЗ на українську мову	зміна ставлення до функцій бухгалтерської служби та ролі обліку і звітності в системі управління; внесення доповнень до облікової політики з питань формування звітності за МСФЗ; формування робочих груп на підприємствах з розробки звітності за МСФЗ та її оприлюднення
Академічний сектор	проведення в Україні щорічних міжнародних конференцій «МСФЗ та інтегрована звітність: сьогодні і майбутнє»; участь українських науковців в «Всесвітньому конгресі бухгалтерів»; викладання дисципліни «МСФЗ» в деяких ВНЗ України	публічне обговорення переваг звітності за МСФЗ на спеціально організованих міжнародних круглих столах; донесення інформації про переваги МСФЗ до підприємницьких структур; впровадження знань про передові практики МСФЗ в навчальні плани при викладанні дисциплін облікового циклу в ВНЗ
Професійні організації бухгалтерів	проведення Центром з реформ фінансової звітності Світового банку та ФПБАУ	надання аутсорсингових послуг з формування звітності за МСФЗ; розробка програм сертифікації та

	міжнародного форуму «Бухгалтерська спільнота України: перед європейськими викликами»	підвищення кваліфікації бухгалтерів з питань МСФЗ; надання професійних консультацій з питань МСФЗ підприємницьким структурам
Банківська сфера	організація міжнародних конференцій «МСФЗ та інтегрована звітність: сьогодні і майбутнє» НБУ; формування звітності за МСФЗ українськими банками	внесення до «Стратегії розвитку банківської системи України 2016-2020» питань щодо формування МСФЗ у банківському секторі
Страхова сфера	функціонування аналітичної підсистеми КІС Держфінпослуг; продаж полісів та сплата страхових премій за допомогою цифрових підписів та електронних грошей; запровадження системи електронного документообігу	розробка технологічної платформи автоматизації процесів реєстрації та обробки звітності за МСФЗ із використанням електронно-цифрового підпису для недержавних страхових компаній та кредитних спілок; підвищення ефективності співпраці страхових посередників зі страховиками, зменшення випадків шахрайства в страховому бізнесі
Мережа інвесторів	спільний проект АССА та Longitude Research стосовно вивчення змін у складі вимог інвесторів до корпоративної фінансової звітності; заснування коаліції інвесторських організацій Ceres; запровадження у вимоги лістингу на світових біржах стандартів МСФЗ	розробка заходів з підвищення довіри іноземних інвесторів до даних звітів за МСФЗ українських компаній; створення в Україні громадської організації інвесторів та входження її до глобальної мережі інвесторів; розробка рекомендацій щодо розкриття українськими компаніями інформації про соціальну, управлінську та екологічну політику
Мережа пенсійних фондів	функціонування аналітичної підсистеми КІС Держфінпослуг	розробка технологічної платформи автоматизації процесів реєстрації та обробки звітності за МСФЗ із використанням електронно-цифрового підпису для недержавних пенсійних фондів та адміністраторів недержавних пенсійних фондів
ІТ-сектор	технологічні платформи ведення обліку, формування та оприлюднення фінансової звітності	розвиток електронних форматів обміну даними у форматі XBRL (eXtensible Business Reporting Language) для підготовки фінансової звітності відповідно до принципів МСФЗ, Basel та Solvency, які дозволять описати звітність та отримати аналітичну інформацію мовою базових показників, згрупованих у моделі даних

Таким чином, імплементація Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні є сьогодні державним пріоритетом. Незважаючи на

існуючі проблеми та складнощі впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в обліково-звітну систему, ті переваги та можливості, які відкриваються для підприємств країни та її економіки в цілому в процесі імплементації МСФЗ, незрівнянно більші й відчутні. Дотепер не відомо жодного випадку, коли країна, що прийняла рішення щодо імплементації Міжнародних стандартів фінансової звітності, згодом від нього відмовилась. Тому імплементація Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні – це закономірний поступовий процес, що сприяє розбудові цивілізованої економіки, хоча й здійснюється не за кращих економічних умов і супроводжується певними проблемами й складнощами. У зв'язку з цим актуальними є теоретичні та прикладні дослідження, результати яких наведено далі і які складатимуть міцне підґрунтя для імплементації МСФЗ в облікову-звітну систему України.

РОЗДІЛ 2.

ОБЛІКОВО – ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

2.1. Концептуальні основи фінансової звітності

Принципи бухгалтерського обліку в Україні відображені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [24]. 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» [77] .

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 [40].

29 березня Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності (Рада) випустила переглянуті Концептуальні засади фінансової звітності (Концептуальні засади) - всеосяжний набір концепцій фінансової звітності по МСФО.

«Концептуальні основи» представляють собою основний документ, збори 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, і
- 2) Всім зацікавленим сторонам в цілому - просто краще розуміти стандарти МСФЗ.

Після проведеного перегляду в документ були внесені важливі зміни. Перш за все, Рада з МСФЗ заповнила "прогалини", ввівши важливі концепції по темі зміни, подання інформації та розкритті, в тому числі уточнивши доходи і витрати в Р & L і інший сукупний дохід (OCI). Крім того, уточненню піддали ключові визначення активів і зобов'язань, а також критерії для їх визнання. Нарешті, Рада оновила підхід до визнання активів і зобов'язань і прояснила дуже важливі поняття відповідального керівництва ("stewardship"), обережності ("prudence"), невизначеності вимірювань та пріоритету змісту над формою.

Обумовлена в «Концептуальних основах» мета фінансової звітності полягає в наданні основних категорій користувачів фінансової звітності фінансової інформації, корисної для прийняття рішень. З попередньої версії цей момент не змінився. Зате автори більш чітко обумовили, кого вони мають на увазі під "основними категоріями користувачів" - існуючих і потенційних інвесторів, кредиторів та інші джерела фінансування, які покладаються на фінансову інформацію для прийняття рішень.

Звичайно, представники всіх цих великих категорій приймають різні рішення, і дуже важко, якщо не сказати неможливо повністю задовольнити всі їхні інформаційні потреби. З цієї причини в "Основах ..." додатково уточнюється, що інформація повинна бути корисна для прийняття рішень про надання ресурсів організації. Рада уточнила, що ці рішення обумовлюють не тільки покупку, володіння або продаж боргових або капітальних інструментів, і не тільки рішення про надання позик та інших форм фінансування, але також всі рішення про володіння інвестиціями (тобто, наприклад, володіння голосуючими акціями для здійснення впливу на управління компанією).

Цей момент зажадав подальших уточнень, а саме: для прийняття рішень користувачі звітності орієнтуються не тільки на ймовірність майбутніх грошових надходжень в організацію, а й на якість управління економічними ресурсами в організації. Хоча перше може бути прямо

пов'язане з другим, це не тотожні категорії інформації, але для ефективної оцінки перспектив потрібні дані хоч якої з цих категорій.

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 (рис. 2.1.).

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).

Жоден з цих фундаментальних факторів відсутність іншого не допоможе користувачам прийняти рішення.

Крім двох фундаментальних обумовлені також поліпшуючі якісні характеристики фінансової звітності, які здатні зробити її ще більш корисною: порівнянність, перевіряємість, своєчасність і зрозумілість. Однак самі по собі вони не можуть зробити неправдиву і неактуальну інформацію корисною для користувачів. А крім цього, ще одним важливим міркуванням є те, чи не переважають всю користь від фінансової звітності витрати на її надання.

Правдиве відображення. Тут Рада з МСФЗ прояснила ключові концепції обережності, невизначеності вимірювань і переважання форми над змістом, і як вони впливають на правдиве відображення інформації.

Обережність, для прикладу, являє собою обачність в умовах невизначеності і не дозволяє перебільшення чи применшення активів, зобов'язань, доходів або витрат. З цієї причини вона йде як би в підтримку концепції нейтральності.

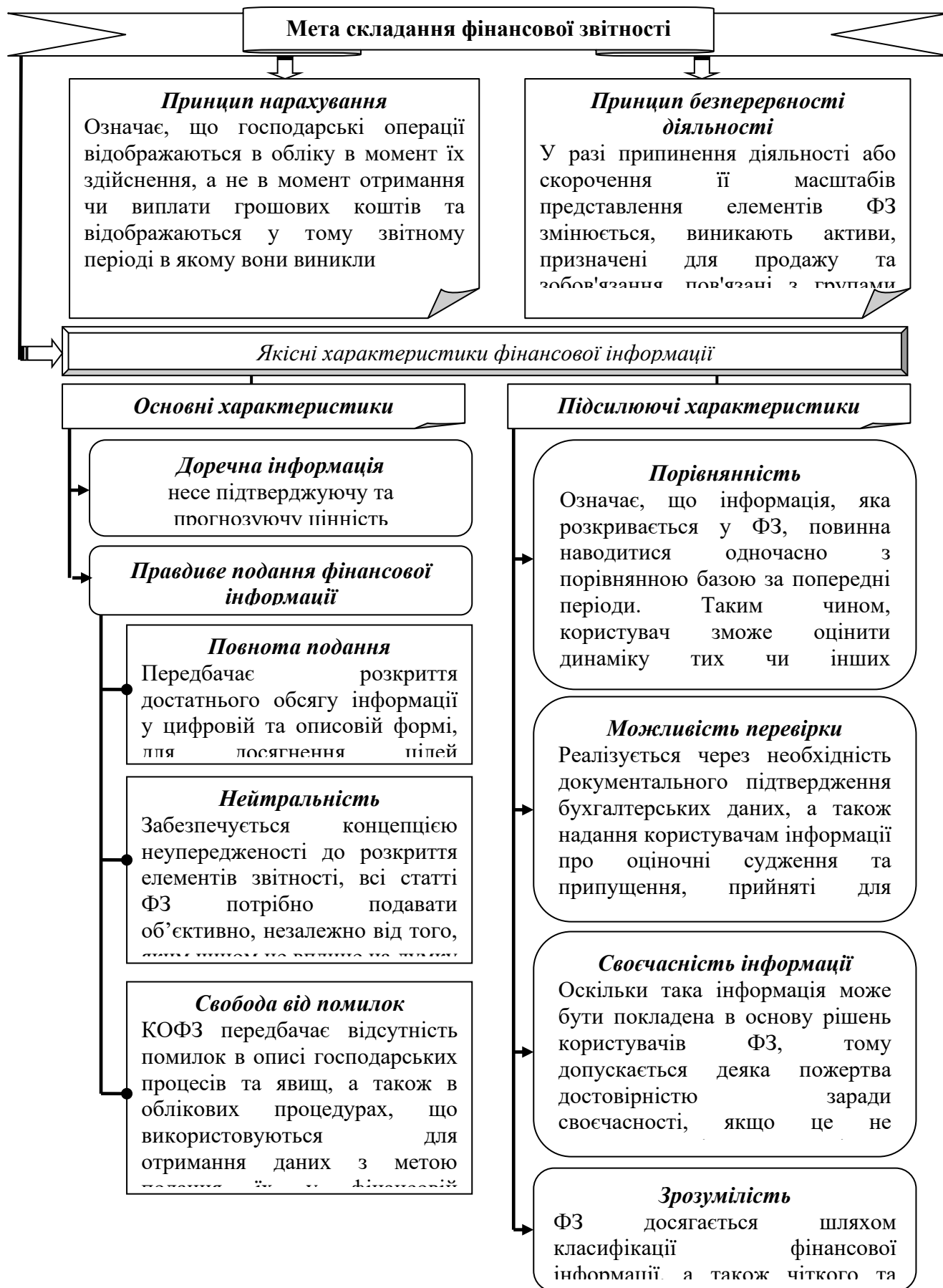


Рис.2.1. Якісні характеристики інформації та принципи складання МСФЗ – звітності

Невизначеність вимірювань виникає тоді, коли кількісні дані неможливо спостерігати прямо, і їх необхідно вимірювати. Сама по собі вона не виключає корисності інформації, але якщо дуже висока, може перешкоджати досягненню необхідного рівня правдивості. В окремих випадках може навіть бути виправданим вибір трохи менш актуальної інформації, яка має трохи більший рівнем визначеності вимірювань.

Нарешті, переглянуті «Концептуальні основи» тепер прямо свідчать, що правдиве відображення досяжно лише завдяки відображенню сутності економічного феномена. У більшості випадків між ним і юридичною формою можна поставити знати рівності, але якщо це раптом не так, тільки відображення суті буде відповідати правдивому відображенню інформації.

Звичайно, і попередні "Основи ..." також містили визначення ключових складових звіту про фінансовий стан - активів, зобов'язань і капіталу - однак вони були уточнені. (Рис.2.2). 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.

Далі, Рада прибрала з обох визначень 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. Якби IASB зберіг у визначенні посилання на очікувані потоки, це не дозволило б визнавати активи, які, очевидно, такими є - наприклад, страхові контракти або опціони "поза грошей". Крім того, раніше це поняття трактувалося на практиці дуже по-різному, але тільки призводило до плутанини.

Нарешті, Рада також ввела в визначення зобов'язання критерій практичної нездатності уникнути сплати.

Елементи фінансової звітності

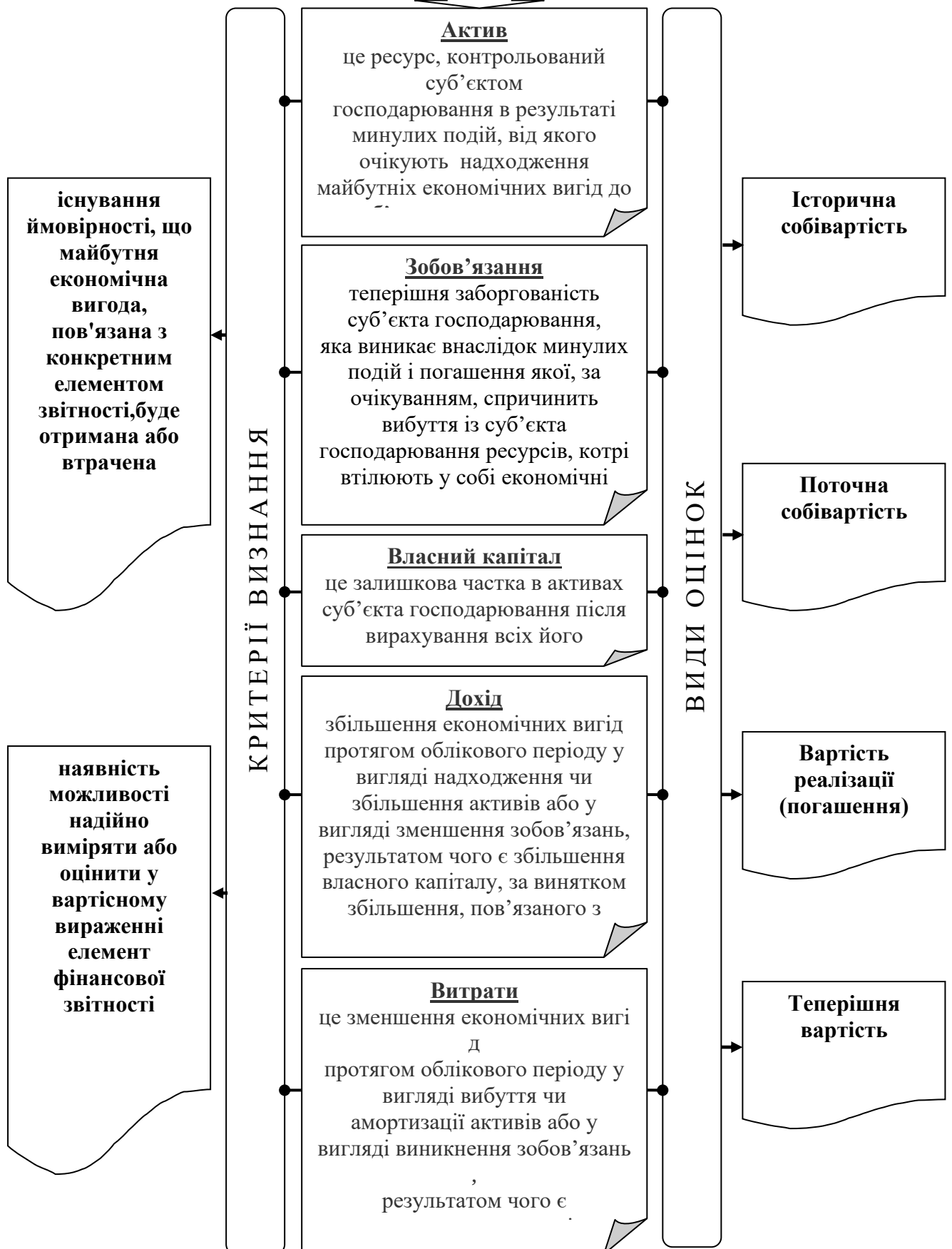


Рис. 2.2. Елементи фінансової звітності

Таким чином, зобов'язання - це обов'язок здійснити передачу економічних ресурсів, уникнути якої представляється непрактичним. Ця визначальна тонкість представляла складності з розробкою таких документів МСФЗ як, наприклад, IFRIC 21 «Обов'язкові платежі».

Рада не очікує, що переглянуті визначення за підсумком приведуть до визнання активів і зобов'язань на практиці в більшому або ж меншому обсязі в порівнянні з сьогоднішнім.

IASB не вніс додаткового пояснення для відмінності капіталу від зобов'язань. Капітал в оновленій версії "Основ ..." являє собою залишковий інтерес в активах після вирахування всіх зобов'язань. І хоча питання про відмінність капіталу від зобов'язань справді спочатку розглядався Радою в ході роботи, зайнятися ним Рада вирішила в рамках окремого проекту, що дозволило уникнути значних затримок з публікацією.

Істотних змін у визначенні доходів і витрат не вносилося - їх оновили лише в тій мірі, щоб врахувати оновлені визначення активів і зобов'язань. Як і раніше, дохід визначається збільшенням активів або зменшенням зобов'язань, або ж залежить від змін капіталу крім тих, що пов'язані з надходженнями з боку власників акцій. Звичайно - і це підкреслюється окремо - це зовсім не означає, що Раду "хвилює" звіт про фінансовий стан в набагато більшому ступені, ніж звіт про фінансові результати. Тобто навіть при тому, що, за новим визначенням, доходи і витрати суть зміни в активах і зобов'язаннях, інформація про них не менш важлива, ніж інформація про самі активи та зобов'язання і ця думка підкреслюється в інших розділах.

2.2. Методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МФСЗ

Фінансова звітність підприємств є одним з найбільш важливих інформаційних джерел. Будь-яке підприємство незалежно від виду основної діяльності і форми власності повинне реально оцінювати як власний фінансовий стан, так і фінансовий стан потенційних партнерів або контрагентів. Виходячи з вимог, що пред'являються до фінансової звітності, облікова методика не повинна бути упередженою, оскільки якість і корисність інформації залежать від принципів, на яких базується бухгалтерський облік, а також на існуючих обмеженнях щодо включення даних до фінансових та управлінських звітів.

Результати дослідження процесів формування показників фінансової звітності дозволяють стверджувати, що в цілому вони задовольняють інформаційним потребам користувачів звітності. Проте, враховуючи, вище викладене, можлива різна інтерпретація цієї інформації, що, в свою чергу, може привести до управлінських помилок. Рішення цих проблем, насамперед, залежить від рівня їх теоретичного, методологічного і структурно-методичного вивчення, а також узагальнення, які є науковою засадою розробки практичних рекомендацій щодо підвищення якості і корисності інформації фінансової звітності в цілях управління підприємством.

Дослідження питань теоретичного і методологічного процесу формування фінансової звітності в Україні за МФСЗ знайшли відображення в роботах вітчизняних вчених: М.Т.Білухи, Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, В.Г.Горелкіна, Ю.І.Осадчего, В.В. Сопка, В.К.Савчука, В.М.Пархоменка, О.І.Малишкіна, а також зарубіжних вчених, зокрема таких як: Л.Бернстайн, Ван Бреда, Г.Велш, В.В.Ковальов, Д.Колдуел, В.МакКензі, Д.Міддлтон, Б.Нідлз, Я.В. Соколов, Ж.Рішар та інших.

Разом з тим, дослідження інформаційного та структурно-методичного процесу формування фінансової звітності і практики її застосування згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та МСФЗ, дозволило виявити наявність багатьох недостатньо розроблених і неузгоджених питань, що впливають на використання інформації для обґрунтування та прийняття управлінських рішень. Крім того, в системі обліку багато економічних показників, які характеризують підприємницьку діяльність, набувають нового змісту і більш вагомого значення.

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 [100]. 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 [12].

Сьогодні МСФЗ є найперспективнішою системою обліку масового застосування, введення та використання підприємствами різних країн світу. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її більш адекватною і здатною відображати істинний майновий стан організації. Це підтверджує необхідність та корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

Сучасний стан нормативного та методичного забезпечення підготовки звітності дозволяє констатувати факт існування неузгодженості підходів до її класифікації. У зв'язку з цим 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.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розрізняють фінансову, статистичну та інші види звітності, які формуються на основі даних бухгалтерського обліку. Визначення дається лише фінансовій звітності, згідно якого це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [82].

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надається визначення фінансовій (ідентичне до наведеного у вищезгаданому Законі) та бухгалтерській звітності. Зокрема, бухгалтерська звітність – це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів [77]. А метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття ними рішень повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів підприємства (п. 4 розд. I НП(С)БО 1). У зв'язку з тим, що на законодавчому рівні передбачено різні види звітності, виникають розбіжності у думках багатьох науковців щодо їх сутності та призначення (додаток А).

Так, Ю. А. Верига, З. М. Левченко, І. Д. Ватуля зазначають, що склад та структура звітності залежать від видів обліку, в яких формується інформація, та інформаційних запитів користувачів. Зазначені автори виділяють три види обліку: управлінський, бухгалтерський та статистичний і відповідно три види звітності. Крім того, за своїм обсягом бухгалтерська звітність включає фінансову та спеціальну. Проте залишається поза увагою науковців податкова звітність та звітність щодо єдиного соціального внеску.

Аналізуючи тлумачення різних науковців можна стверджувати, що: О.І. Жук та А.В. Озеран зазначають, що інформаційне забезпечення звітності одночасно формується у системах бухгалтерського, управлінського,

статистичного, а також фінансового та податкового обліку. Тому розрізняють фінансову, податкову, статистичну та спеціальну звітність, яка є складовою єдиної бухгалтерської зовнішньої звітності, що відповідно складається на підставі даних бухгалтерського обліку.

Л.М. Біла пропонує розподіл звітності за ознакою придатності задоволення потреб користувачів і відповідно поділяє її на бухгалтерську, яка включає фінансову і соціальну, а також статистичну, оперативну і податкову. Причому такий поділ пояснюється тим, що саме фінансова та соціальна звітності формуються лише на даних бухгалтерського обліку, а всі інші види використовують також дані статистичного, оперативного та податкового обліку.

На відміну від інших, С. М. Гольцова, І. Й. Плікус та Л. В. Городянська пропонують класифікувати звітність відповідно до чинного законодавства. Однак, Л.В. Городянська надає власну інтерпретацію зазначеній класифікації і за ознакою представлення користувачам виділяє внутрішню, до якої відносить фінансову (бухгалтерську) звітність, та зовнішню, яку, в свою чергу, поділяє на податкову, статистичну та інші види звітності [115].

Проте ми вважаємо недоцільним відносити фінансову звітність до складу внутрішньої, оскільки в її даних можуть бути зацікавлені як внутрішні, так і зовнішні користувачі. Окрім того, форми, порядок її складання та подання встановлюється державою з огляду на інформаційні потреби зовнішніх користувачів. Отже, вивчення поглядів науковців свідчить, що більшість з них не визначають суттєвої різниці між бухгалтерською та фінансовою звітністю. Такі вчені як Е.В. Бебнева, Л.В. Городянська, О.М. Коробко, Е.С. Соколова, Д. А. Панков ототожнюють бухгалтерську та фінансову звітність. Іншу думку відстоюють Л.М. Біла, І.Д. Ватуля, Ю.А. Верига, С.М. Гольцова, О.І. Жук, З.М. Левченко, А.В. Озеран, І.В. Орлов, І.Й. Плікус, доводячи, що бухгалтерська звітність за своїм обсягом включає фінансову.

Вважаємо, що твердження другої групи авторів є більш обґрунтованим, адже бухгалтерська звітність – поняття більш широке, оскільки вона включає, окрім фінансової, й інші види внутрішньої та зовнішньої звітності, які складаються на підставі даних, сформованих у системі 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.

Під час дослідження нами визначено три способи отримання фінансової звітності за МСФЗ (рис. 2.3.), етапи підготовки звітності та перелік методологічних проблем, пов'язаних з використанням кожного із способів. До першого способу отримання фінансової звітності відноситься конверсія, яка полягає у виконанні всіх бухгалтерських записів відповідно до вимог МСФЗ. На думку В.С. Карагод та Л.Б. Трофимова даний спосіб передбачає роботу з двома та більше планами рахунків. Слід зазначити, що кожна операція одночасно відображається в облікових регістрах відповідно до вимог як українських, так і міжнародних стандартів [34].

З точки зору інформаційного забезпечення конверсія передбачає отримання двох типів звітності: у форматі МСФЗ та у форматі, передбаченому українською системою бухгалтерського обліку (рис. 2.4.).

Більшість практиків виділяють два види конверсії: повна та поетапна. Повна конверсія означає застосування спеціалізованого інтегрованого пакету прикладного програмного забезпечення для обліку всіх господарських операцій. Такі програмні продукти, як, наприклад, Scala, SAP ERP, Oracle, Concorde, Platimi Sun System, 1С-Підприємство є дорогими. У цих програмах застосовуються два плани рахунків: український план рахунків та план рахунків за МСФЗ.

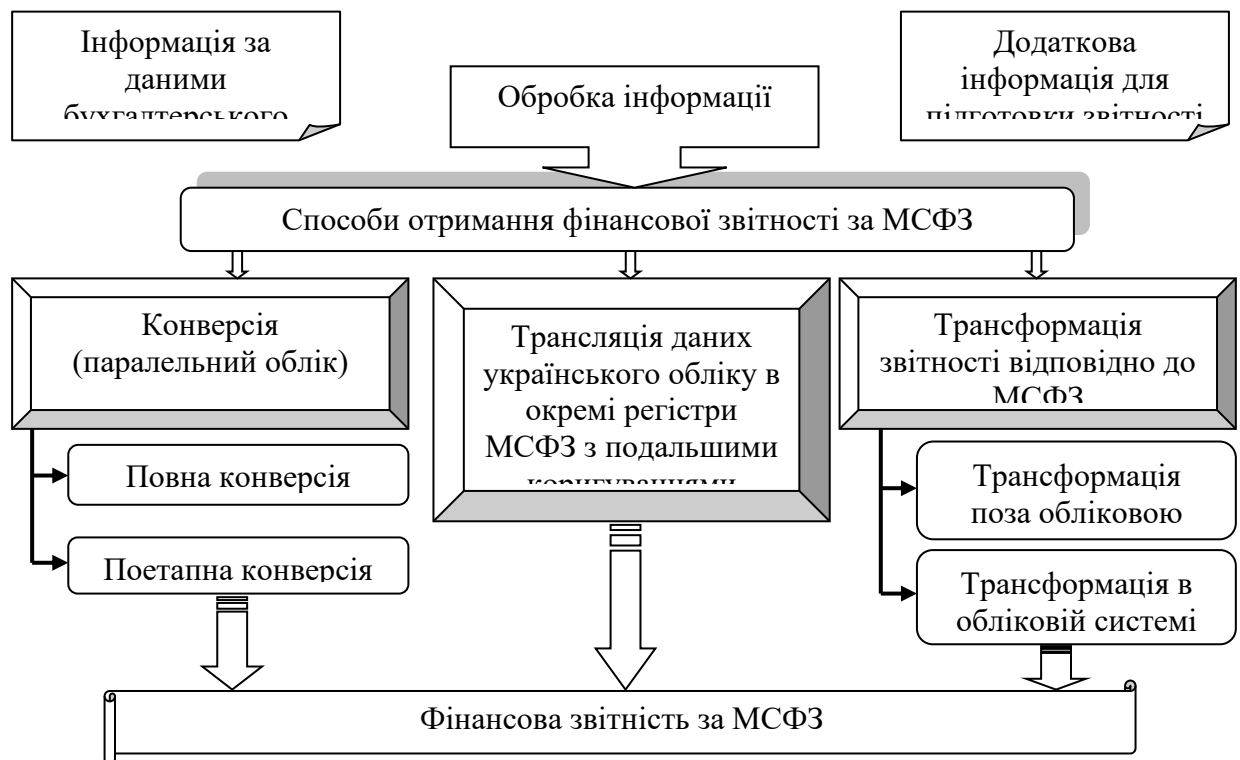


Рис. 2.3. Способи отримання фінансової звітності за МСФЗ

Програми адаптуються для кожного підприємства окремо та дозволяють формувати необхідні звіти автоматично у встановлені терміни. Однак необхідно враховувати, що застосування компанією бухгалтерської комп'ютерної програми є специфікою обліку, таким чином, про «повну конверсію» в абсолютному розумінні слова «повна» говорити складно. На нашу думку, дана ситуація може бути пов'язана з наступними причинами:

- далеко не всі господарські операції відображаються однаково в українському та західному обліку, що призводить до необхідності вводити ті ж самі операції в програму двічі та по-різному;
- одному рахунку плану рахунків, який застосовується в Україні, може відповідати кілька рахунків за МСФЗ, та навпаки;
- в українському плані рахунків можуть бути відсутні рахунки, які повинні бути в плані рахунків, орієнтованому на підготовку звітності відповідно до МСФЗ;

- у більшості комп'ютерних програм, що формують фінансову звітність як відповідно до українських правил обліку, так і МСФЗ, не вирішена проблема історичного курсу іноземної валюти;
- в українському обліку може не бути деяких операцій, які повинні бути відображені в звітності, сформованої відповідно до принципів МСФЗ [13].



Рис. 2.4. Схема підготовки МСФЗ - звітності на основі конверсії за НП(С)БО та МСФЗ

Інший вид конверсії – поетапна конверсія – зручний для невеликих компаній та пропонує варіант для переходу до подання інформації за МСФЗ поетапно. Процес комп'ютеризації буде впроваджуватися поступово в кожній з облікових областей (основні засоби, нематеріальні активи, запаси, кредиторська заборгованість). Нові розділи обліку додаються тільки після того, як поточні розділи введені та почали ефективно функціонувати. Для отримання всієї необхідної інформації за МСФЗ розділи обліку, не охоплені методом паралельного обліку, необхідно буде коригувати з урахуванням вимог МСФЗ додатково [116].

Розглядаючи процес конверсії, протягом дослідження нами зазначено, що в спеціалізованій літературі йому приділено незначну увагу. Під час

аналізу джерел, що розглядають організаційні аспекти ведення паралельного обліку, було визначено етапи його постановки (додаток Б).

Етапи організації паралельного обліку за НП(С)БО, П(С)БО та МСФЗ можуть істотно відрізнятися залежно від цілей та завдань проведення конверсії. Однак слід зазначити, що методологія при підготовці звітності у форматі МСФЗ – це перший, найважливіший етап, оскільки саме на ньому закладається база для подальшої організації обліку. Методологічна робота, проведена компанією в рамках організації паралельного обліку, допоможе спростити процес переходу та застосування підприємством МСФЗ, а також дозволить у майбутньому багаторазово окупити початкові витрати на перехідний період, в тому числі і на навчання персоналу підприємства [114].

Другий спосіб отримання фінансової звітності за МСФЗ – трансляція даних українського обліку в окремі регістри з подальшими коригуваннями. При використанні цього методу автоматична трансляція даних виконується на основі таблиці відповідності рахунків українського бухгалтерського обліку та рахунків міжнародного обліку, яка називається «меппінг». 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.

Метод трансформації звітності – передбачає, що показники звітності за міжнародними стандартами формуються на основі інформації, що міститься в бухгалтерському обліку та звітності за українськими НП(С)БО та П(С)БО шляхом їх коригування відповідно до вимог МСФЗ (рис. 2.5.).

На наш погляд, слід виділити два альтернативні способи трансформації фінансової звітності: внутрішня та зовнішня модель трансформації (табл.2.1.).

Вибір одного із способів трансформації, представлених у таблиці 2.1, залежить від конкретних обставин функціонування компанії. Кожен з розглянутих підходів до трансформації може бути реалізований у ряді форм.

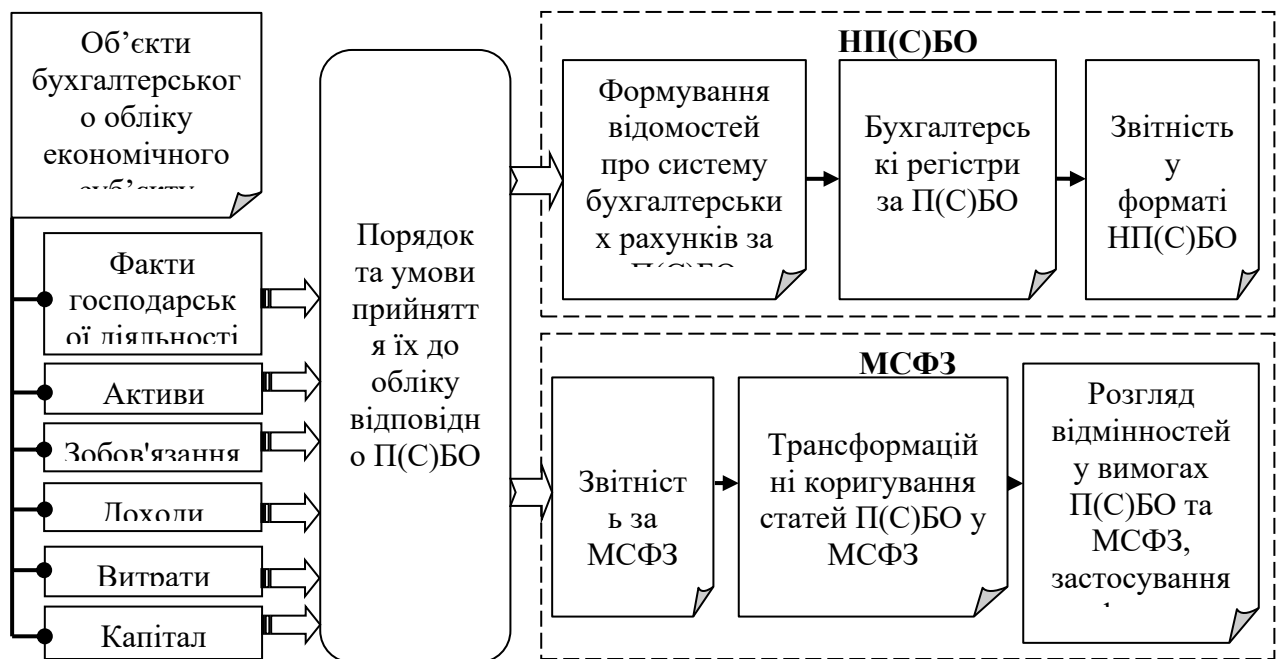


Рис.2.5. Схема підготовки звітності за МСФЗ способом трансформації звітності, складеної за НП(С)БО

Під час аналізу джерел, що розглядають організаційні аспекти трансформації звітності відповідно до МСФЗ, були виявлені етапи її постановки (додаток В). На наш погляд, такий підхід до трансформації відрізняється системністю, повнотою, а тому і практичною цінністю.

При застосуванні будь-якого з методів підготовки звітності відповідно до МСФЗ слід мати на увазі, що:

- точність інформації в більшій мірі залежить від знань та умінь фахівців, що здійснюють процес трансформації фінансової звітності, робота яких впливає на якість коригувань при підготовці фінансових звітів;
- результат успішного здійснення процесу конверсії (паралельного обліку) або трансформації фінансової звітності неможливий без повного взаєморозуміння та співпраці фахівців компанії із зовнішніми фахівцями, що залучаються керівництвом для здійснення підготовки звітності за МСФЗ;
- у зв'язку з тим, що методи здійснення процесу трансформації можуть значно варіюватися в різних компаніях залежно від їх галузі, рекомендується

залучення в процес трансформації внутрішніх фахівців, які працюють у компанії та знають специфіку її діяльності.

Таблиця 2.1

Способи трансформації під час підготовки фінансової звітності за МСФЗ

<i>Найменування способу трансформації</i>	<i>Особливості способу трансформації</i>	<i>Спосіб застосування</i>
<i>Трансформація поза обліковою системою (зовнішня модель трансформації)</i>	✓ Трансформація здійснюється на основі форм української фінансової звітності, дані з яких переносяться у відповідні форми звітності за МСФЗ та внаслідок коригувань здійснюється безпосередньо на рівні рядків звітності МСФЗ. ✓ За допомогою цього способу трансформації не використовуються проводки за даними аналітичного обліку (субконто) та не формується рух за рахунками в розрізі аналітичного обліку. ✓ Підготовка пояснень до звітності ускладнена. ✓ Найчастіше послуги із складання звітності у міжнародному форматі надають сторонні спеціалісти. Застосування зовнішньої моделі трансформації допомагає здешевити процес підготовки звітності за МСФЗ.	Як правило використовується невеликими компаніями в якості короткострокового та не дорогого вирішення завдання з формування звітності відповідно до МСФЗ
<i>Трансформація в обліковій системі (внутрішня модель трансформації)</i>	✓ Трансформація здійснюється в автоматизованому режимі: необхідно розробити План рахунків за МСФЗ, закріпити регламенти переносу даних із оборотно-сальдової відомості за українськими правилами в оборотно-сальдову відомість за МСФЗ. ✓ Використовується спеціальний модуль в якому відображаються зміни для трансформації, як автоматичні, так і «ручні». ✓ Дані із оборотно-сальдової відомості українського обліку переносяться в оборотно-сальдову відомість за рахунками МСФЗ, внаслідок чого на яких відображаються коригуючи проводки та на основі отриманої оборотно-сальдової відомості МСФЗ складають звітність.	Використовується в тому випадку, якщо компанія розвиває архітектуру інформаційної системи для цілей формування звітності за МСФЗ

Вибір способу підготовки звітності за МСФЗ залежить від цілей її подальшого використання, необхідної періодичності складання, кваліфікації фахівців, тимчасових і фінансових витрат.

На наш погляд, метод трансформації є оптимальним способом підготовки фінансової звітності за МСФЗ. Оскільки ведення паралельного обліку вимагає складного методологічного опрацювання та суттєвих додаткових витрат від підприємства, тривалого періоду часу, так як охоплює

велику кількість областей фінансово-господарської діяльності підприємства. А реалізація способу трансляції даних українського обліку в окремі регістри МСФЗ з подальшим відображенням коригувань являє собою тривалий процес, який вимагає додаткової конфігурації програмного забезпечення з тим, щоб воно дозволяло подавати фінансову звітність в українському та міжнародному форматах.

Розглянемо основні аспекти процесу трансформації для полегшення переходу на застосування МСФЗ та складання фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Трансформація – це процес перетворення фінансової звітності, складеної за НП(С)БО, у фінансову звітність, яка б відповідала вимогам МСФЗ. Процедура трансформації полягає в тому, щоб виявити відмінності в обліку та звітності згідно з НП(С)БО, П(С)БО та МСФЗ і врегулювати виявлені невідповідності через систему бухгалтерського обліку для отримання фінансової звітності за МСФЗ.

Для правильного здійснення трансформації необхідно вирішити ряд питань, які в подальшому впливають на її результати. Перша проблема, що виникає при переході на складання фінансової звітності за МСФЗ, полягає в ідентифікації періодів, пов'язаних з таким переходом. Це стосується як підприємств, зобов'язаних в рамках чинного законодавства звітувати за МСФЗ, так і тих, що вирішили добровільно їх застосовувати згідно ч. 3 ст.12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 г.№ 996-XIУ [24].

Перехід на МСФЗ охоплює як мінімум два річних звітних періоди та, відповідно, три звітні дати, а саме: дату переходу; дату закінчення звітного періоду, що передує періоду, за який подають першу МСФЗ - звітність; першу звітну дату за МСФЗ.

На практиці широко поширений підхід, який полягає у веденні обліку як би за національними П(С)БО з регулярною трансформацією на кожну дату фінансової звітності. Такий підхід на наш погляд, помилковий та

неприйнятний. Адже компанії, що прийняли МСФЗ в якості концептуальної основи фінансової звітності (в обов'язковому порядку або добровільно), не можуть використовувати будь-які інші стандарти, в. т.ч. НП(С)БО та П(С)БО. Тому вважаємо, трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ може застосовуватися тільки на дві дати: на дату переходу та дату закінчення звітного періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ.

У перший рік перехідного періоду за правилами МСФЗ для підприємства діють обидві системи стандартів – і П(С)БО, і МСФЗ. Адже однією з вимог МСФЗ 1 є обов'язкове узгодження активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат за даними обох систем стандартів. Мета – надати користувачеві корисну інформацію про вплив переходу компанії з національних стандартів на міжнародні. А яким чином можна домогтися наявності необхідної порівняльної інформації, якщо не застосовувати ні П(С)БО ні МСФЗ. Особливість полягає в тому, що в класичній схемі переходу на МСФЗ облік та формування звітності здійснюється згідно НП(С)БО, а в результаті трансформації формують МСФЗ - звітність.

На підготовчому етапі трансформації доцільно паралельно організувати: інвентаризацію; аналіз звітності, складеної за НП(С)БО; методичну (обліково-аналітичну базу).

Відправною точкою для трансформації є інвентаризація всіх активів, зобов'язань та елементів капіталу. Необхідно розкрити деякі особливості МСФЗ - інвентаризації.

По-перше, під час підготовки до трансформації інвентаризація повинна бути суцільною, на скільки це можливо та раціонально. Під раціональністю слід розуміти дотримання балансу «витрати-користь», тобто коли витрати на підготовку першої МСФЗ- звітності не перевищують користі для користувачів.

По-друге, для цілей трансформації недостатньо традиційного кількісного перерахунку фактичних даних про активи, зобов'язання та елементи капіталу. Наявність активу або зобов'язання – це хоча і необхідна, але не достатня підстава відображати їх у фінансовій звітності. Ключову роль

відіграє якісна оцінка на предмет відповідності всім вимогам МСФЗ в частині визнання, оцінки, подання та розкриття.

Паралельно з інвентаризацією необхідно організувати процес усунення можливих помилок у фінансовій звітності, підготовленої за національними стандартами. Більшість підприємств ігнорують навіть суттєві вимоги П(С)БО. Наприклад, не створюють резерви сумнівних боргів, забезпечення виплат на відпустки, не здійснюють перевірку активів на знецінення. Слід зауважити, що обов'язково перед початком трансформації необхідно виправити помилки у звітності, складеної за національними стандартами. Це обумовлено тим, що МСФЗ 1 вимагає окремо розкривати трансформаційні коригування як мінімум двома групами: виправлення помилок та зміна облікових політик. Тому якщо помилки не виправити завчасно (до початку трансформації), потрібно буде розкривати їх у першій МСФЗ - звітності, що негативно вплине на думку користувачів про таку звітність.

Методичний процес підготовки до трансформації передбачає формування попередньої облікової політики за МСФЗ. Попередня, тому що в період з дати переходу до дати початку першого звітного періоду за МСФЗ, ця облікова політика повинна бути апробована та відкоригована. Важливо, щоб остаточний варіант облікової політики за МСФЗ був складений до моменту публікації першої МСФЗ - звітності, бо її зміна після розкриття викличе у користувачів додаткові труднощі в обліковому процесі.

Співставлення облікових політик відповідно П(С)БО та МСФЗ дозволить виявити основні відмінності в обліково-звітних даних, що потребують трансформаційних коригувань. Саме вони повинні стати орієнтирами при трансформації.

Трансформаційне коригування – це бухгалтерський запис (проводка), в результаті якого залишки (обороты) за рахунками приводять у відповідність кінцевим результатам, що вимагаються. Це означає, що таке коригування – наслідок аналізу існуючих даних за П(С)БО і тих, що вимагає МСФЗ. Виходить, що не дані за МСФЗ формуються в результаті трансформаційних

коригувань, а самі трансформаційні коригування підлаштовуються під потрібний результат за МСФЗ.

Досить часто виникає питання про робочий план рахунків. Розробляти його за МСФЗ чи ні – справа професійного судження. На наш погляд, що розробка окремого плану рахунків за МСФЗ не є ефективною. 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.

Технічні аспекти трансформації фінансової звітності. Необхідно звернути увагу на те, що не потрібно вносити трансформаційні коригування в облікову систему підприємства (мається на увазі 1С тощо), оскільки трансформаційні коригування повинні здійснюватися тільки на дату переходу і на дату закінчення звітного періоду, що передують першій МСФЗ-звітності (включаючи проміжні квартальні дати). А в цей період облік та звітність базуються на НП(С)БО та П(С)БО. Умовно, таку трансформацію слід називати «віртуальною». Технічно це означає, що з національної облікової системи «вивантажуються» дані і трансформаційні коригування накопичуються в окремих регістрах (трансформаційних таблицях). Ці трансформаційні таблиці є внутрішніми робочими документами підприємства, тим не менш, вони повинні відповідати правилам бухгалтерського документообігу. Саме на них згодом буде ґрунтуватися відповідний розділ Приміток до фінансової звітності, що розкриває вплив переходу на МСФЗ. Оскільки Примітки – це невід'ємна частина фінансової звітності, яка вимагає аудиторського підтвердження, дані Приміток також є предметом аудиторського підтвердження і трансформаційні регістри будуть просто необхідні як докази повноти, достовірності та відповідності вимогам МСФЗ всього процесу трансформації.

Технічна сторона трансформаційного процесу, звертає увагу на те, що послідовність трансформаційних кроків (точніше, трансформації рахунків) буде змінюватися в залежності від того, це трансформація на дату переходу або це трансформація на дату закінчення звітної періоду, що передує першій МСФЗ - звітності (включаючи проміжні квартальні дати). Крім того, трансформація на дату переходу і трансформація на дату закінчення звітної періоду, що передує першій МСФЗ - звітності розрізняються за способом відображення трансформаційних коригувань з точки зору кореспонденції рахунків.

Звідси основне правило кореспонденції рахунків при трансформації. На дату переходу всі трансформаційні коригування будуть кореспондувати з рахунком нерозподіленого прибутку (44х, де Х - це субрахунок, який може бути відкритий для ідентифікації в складі нерозподіленого прибутку безпосереднього впливу переходу на МСФЗ). На дату закінчення звітної періоду, що передує першій МСФЗ - звітності (включаючи проміжні квартальні дати) всі трансформаційні коригування будуть кореспондувати з рахунками доходів та витрат.

Практично трансформація здійснюється у вигляді трансформаційної таблиці, побудованої за принципом оборотно-сальдової відомості. Вихідними в цій таблиці є дані оборотно-сальдової відомості за НП(С)БО на дату трансформації. Отримані за результатами інвентаризації та узагальнені по рахунках дані, відповідні МСФЗ, представляють собою підсумкові суми, які повинні бути включені в МСФЗ- звітність. При порівнянні по рахунках порядкових даних за НП(С)БО та МСФЗ виявляються трансформаційні коригування, які відображаються в оборотно-сальдовій трансформаційній відомості як обороти за відповідними рахунками з кореспонденцією або з рахунком нерозподіленого прибутку (якщо йдеться про трансформацію на дату переходу), або з рахунками доходів та витрат (якщо трансформація здійснюється на наступні після дати переходу звітні дати).

Для розуміння цієї послідовності пропонуємо розділяти рахунки на статичні та динамічні. Статичні рахунки – це рахунки, які мають залишки на звітну дату (рахунки активів, зобов'язань та капіталу). Динамічні рахунки – це рахунки, які не мають залишків, а мають виключно обороти (рахунки доходів та витрат). У національному плані рахунків статичні рахунки це рахунки 1-6 класів, динамічні - 7 і 9 класи.

Особливості трансформації на дату переходу. На дату переходу трансформації підлягають виключно статичні рахунки, оскільки відповідно до вимог МСФЗ 1 на дату переходу готується тільки один звіт - початковий Звіт про фінансовий стан (Баланс).

Трансформація починається з детального аналізу рахунків 1-6 класу, внесення відповідних трансформаційних коригувань, що дозволяють досягти необхідних даних для МСФЗ- звітності.

Особливу увагу слід звертати на рахунки відкладених податків 17, 54 і 44 – це рахунки, які підлягають трансформації в останню чергу. Після того, як всі статичні рахунки, за винятком згаданих 17 і 54, трансформовані, необхідно розрахувати відкладені податкові активи (зобов'язання).

Розрахунок відстрочених податкових активів (зобов'язань) – неминуча облікова процедура при трансформації. Цей розрахунок ведеться на підставі вже трансформованих залишків за рахунками активів та зобов'язань шляхом порівняння з даними податкового обліку за національним законодавством. Імовірність відсутності відкладених податкових активів (або зобов'язань) вкрай низька, оскільки при трансформації в обов'язковому порядку будуть виникати коригування, які жодним чином не позначаться в податковому обліку, що саме по собі і призводить до виникнення податкових різниць.

Необхідно звернути увагу на суттєвий аспект, МСБО 12 «Податки на прибуток» регулює виключно тимчасові різниці, постійні знаходяться поза сферою дії зазначеного стандарту. Тому при трансформації важливо не тільки виявити податкові різниці, але і класифікувати на постійні та тимчасові, і тільки останні взяти до уваги при розрахунку відкладених

податкових активів (зобов'язань) [67]. Тільки після того, як будуть розраховані відкладені податкові активи (або зобов'язання), сформується трансформаційне коригування (кореспонденція рахунку 44х і рахунків 17 або 54), можливо завершити процес трансформації початкового Звіту про фінансовий стан (Балансу) на дату переходу.

Ще однією з особливостей є трансформації на дати, відмінні від дати переходу. На дату закінчення звітного періоду, що передуює першій МСФЗ-звітності (включаючи проміжні квартальні дати) трансформація являє собою більш трудомісткий процес, оскільки трансформації підлягають всі форми звітності, а не тільки Звіт про фінансовий стан. Тому послідовність трансформації дещо змінюється. Якщо на дату переходу трансформація починається зі статичних рахунків, то на будь-яку подальшу дату – з динамічних, тобто рахунків доходів і витрат.

Першочерговою формою, яка підлягає трансформації, є Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Для трансформації цієї форми звітності також використовується оборотна трансформаційна відомість. Вихідними в цій відомості служать дані по оборотах прибутково-видаткових рахунків за П(С)БО за звітний період, що підлягає трансформації. Аналіз відмінностей у визнанні та вимірі доходів і витрат за П(С)БО та МСФЗ дозволяє виявити необхідні трансформаційні коригування, що вносяться в оборотну трансформаційну таблицю.

Невірним буде обмежитися аналізом доходів та витрат безпосередньо, оскільки визначити витрати з податку на прибуток, не виявивши тимчасові податкові різниці і не розрахувавши відкладені податкові активи (зобов'язання), як цього вимагає МСБО 12, не можливо. Відповідно до МСБО 12 витрати з податку на прибуток включають два компоненти: поточний податок на прибуток, розрахований за даними податкового обліку, і зміни в відкладених податкових активах (зобов'язаннях) [67].

$$\text{ВПП} = \text{ППП} + \Delta \text{ВПА (ВПЗ)}$$

де ВПП – витрати з податку на прибуток, відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід),

ППП – поточний податок на прибуток за даними податкового обліку

Δ ВПА (ВПЗ) – зміна величини відкладених податкових активів (зобов'язань) протягом звітного (трансформованого) періоду.

Для розрахунку останніх необхідно отримати трансформовані дані за статичними рахунками. Тому трансформація Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) призупиняється на етапі розрахунку витрат з податку на прибуток. Трансформаційні процеси повинні бути сфокусовані на Звіті про фінансовий стан, тобто ті які здійснюються на дату переходу. Істотною відмінністю, буде використання рахунків 7 і 9 класу (замість 44х) в трансформаційних коригуваннях. Коли Звіт про фінансовий стан трансформований, розраховані податкові різниці і відкладені податки з'являється можливість визначити зміну ВПА (ВПЗ). Далі слід повернутися до трансформації Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) і відобразити витрати з податку на прибуток, величина яких після пророблених процедур буде відповідати МСФЗ. Розрахунок чистого прибутку, трансформація елементів іншого сукупного доходу та розрахунок загального сукупного доходу завершують процес трансформації Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Зауважимо, що Звіт про фінансовий стан на даному етапі трансформований тільки в частині активів і зобов'язань, оскільки за рахунками капіталу податкові різниці не виникають. Для коректного представлення капіталу у Звіті про фінансовий стан необхідно сформулювати Звіт про власний капітал, на якому і треба на даному етапі сфокусувати трансформаційні процеси. Отже, початкові залишки у Звіті про власний капітал – це дані з початкового Звіту про фінансовий стан (тобто Звіту на дату переходу). На попередніх кроках були отримані дані у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), які є вихідною інформацією для складання Звіту про власний капітал. Безумовно, у Звіті про власний капітал відбиваються і всі операції з власниками по руху капіталу в частині

статутного, резервного та інших видів капіталу, якщо вони відповідають вимогам МСФЗ.

Після того, як буде сформований Звіт про власний капітал можна приступати до завершення формування трансформованого Звіту про фінансовий стан, оскільки, по суті, Звіт про власний капітал є розкриттям до розділу «Власний капітал» Звіту про фінансовий стан.

Звіт про рух грошових коштів – це єдиний звіт, який складається за касовим методом на відміну від всіх інших розглянутих форм фінансової звітності, які складаються на основі методу нарахування. Відомо, що для складання Звіту про рух грошових коштів можуть бути використані різні методи формування та подання даних. Необхідно розрізняти методи представлення інформації у Звіті про рух грошових коштів і способи отримання цієї інформації. На жаль, часто ці процеси в розумінні бухгалтерів не відрізняються.

Існує два способи представлення інформації у Звіті про рух грошових коштів – це прямий і непрямий. Необхідно звернути увагу на те, що часто упускається той факт, що для прямого способу представлення інформації в самому звіті МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» передбачені два методи отримання інформації, це прямий і непрямий методи отримання інформації (обидва методи відносяться до прямого способу подання інформації у звіті) [60]. Прямий метод отримання інформації припускає аналіз руху за рахунками обліку грошових коштів і є найбільш поширеним у вітчизняній практиці.

Виходячи із загальної мети фінансової звітності, Звіт про рух грошових коштів призначений для розкриття інформації про зміни у фінансовому стані, викликаних результатами діяльності компанії. Саме на цій тезі і ґрунтується другий метод – непрямий. Цей метод передбачає коригування даних Звіту про фінансові результати з урахуванням змін у Звіті про фінансовий стан. Наприклад, грошовий потік у вигляді сплачених відсотків може бути визначений як величина заборгованості за відсотками на початок періоду

плюс нараховані відсотки, віднесені на витрати, мінус кінцеве сальдо заборгованості за відсотками. Або, грошовий потік від покупців може бути визначений як величина дебіторської заборгованості на початок періоду плюс визнана виручка і мінус величина дебіторської заборгованості на кінець періоду. Аналогічно можуть бути розраховані й інші грошові потоки. У цьому полягає суть непрямого методу отримання інформації для її прямого способу представлення у Звіті про рух грошових коштів.

Вибір способів подання інформації методів її отримання для складання Звіту про рух грошових коштів прямим способом повинен бути закріплений в обліковій політиці. Незважаючи на невисоку популярність, для цілей трансформації фінансової звітності доцільно вибирати непрямий метод отримання інформації і представлення її прямим способом, якому віддає пріоритет безпосередньо МСБО 7.

Наступним кроком при трансформації фінансової звітності, після того як трансформовані основні форми, є формування Приміток до фінансової звітності. Це досить об'ємний документ, який, на відміну від українських приміток, не має строго стандартизованої форми.

Згідно наказу про облікову політику при підготовці до трансформації важливо мати попередній варіант Приміток, що дозволить визначитися зі ступенем деталізації облікових даних, правильно вибудувати аналітичне забезпечення їх підготовки, а також грамотно делегувати різним службам підготовку необхідної не фінансової інформації.

Показники оборотно-сальдової відомості за рахунками класів 1-6 за 20XX рік відзначають, що немає необхідності наводити рахунки 7-9 класів, оскільки, відповідно до п.11 МСФЗ 1 коригування, що виникають внаслідок вимог НП(С)БО вимогам міжнародних стандартів, визнаються на дату переходу на МСФЗ у нерозподіленому прибутку (або в інших категоріях власного капіталу, якщо це доцільно).

Для подальшого проведення трансформації фінансової звітності у МСФЗ використовують наступні документи:

- Аналітична відомість обліку груп ОЗ ;
- Довідка про площу приміщень та споруд, які обліковуються на балансі станом на 31.12.20XX рік;
- Аналітична відомість обліку груп виробничих запасів за 20XX рік;
- Аналітична відомість по субрахунку 641 «Розрахунки за податками»;
- Аналітична відомість відносно складу витрат майбутніх періодів, які обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» станом на 31.12.20XX р.;

Враховуючи, що МСФЗ 1 зобов'язує підприємство пояснити, як перехід з НП(С)БО на МСФЗ вплинув на його фінансовий стан, результати і грошові потоки, які відображені у звітності, а також розкривати узгодження його власного капіталу і загального сукупного прибутку за НП(С)БО з аналогічними статтями за МСФЗ формують Примітки до фінансової звітності, де розкрито відповідний вплив і узгодження.

Для приведення у відповідність показників фінансової звітності здійснюють рекласифікацію і перекласифікацію статей фінансової звітності, а також якщо до складу капітальних інвестицій на придбання (виготовлення) основних засобів включено вартість оборотних активів, які відповідають критеріям визнання запасів за МСФЗ, необхідно проводити перекласифікацію незавершених капітальних інвестицій.

Статті інших необоротних матеріальних активів рекласифікують до складу основних засобів та витрат звітного періоду залежно від терміну їх використання, призначення та границі суттєвості.

Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності дебіторська заборгованість є сумою активів, яка підлягає отриманню від покупців та замовників. У зв'язку з невідповідністю критеріям визнання за МСФЗ окремі види дебіторської заборгованості також необхідно перекласифіковувати, зокрема виключення з балансу ПДВ - заборгованість за виданими авансами.

Оскільки вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності не передбачено визнання індексації основних засобів як резерву дооцінки і така

індексація не відповідає вимогам МСБО 16, необхідно списувати суми індексації вартості основних засобів за рахунок нерозподіленого прибутку.

Нові вимоги господарювання в умовах постінформаційного розвитку суспільства потребують забезпечення системи управління якісною обліково-звітною інформацією та особливо її заключною складовою – фінансовою звітністю. Це вимагає нових підходів до формування фінансової звітності, її складу та змісту її статей.

У зв'язку з цим Міністерство фінансів України 07.02.2013 р. видало наказ № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(С)БО 1) за яким втратили чинність П(С)БО 1 – 5, встановлено нові форми фінансової звітності, визначено методологію їх складання. Цим новим стандартом, як сказано в його п.1 розділу I «визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності, вимоги до визнання і розкриття її елементів», а в додатках до стандарту містяться нові форми фінансової звітності [77]. НП(С)БО-1 наблизив методичні підходи стосовно формування та розкриття інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства у вітчизняній фінансовій звітності до МСФЗ.

Відповідно до п.2 розділу I та п.3 розділу II НП(С)БО-1 всі юридичні особи (крім банків та бюджетних установ) повинні складати фінансову звітність у складі:

- Балансу (Звіту про фінансовий стан) за формою № 1;
- Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за формою № 2;
- Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом) за формою № 3 або Звіту про рух грошових коштів (за непрямим методом) за формою № 3-н;
- Звіту про власний капітал за формою № 4.

При складанні цих звітів вони керуються положеннями НП(С)БО-1. Причому цими положеннями (але тільки при складанні перерахованих форм) повинні керуватися як ті суб'єкти господарювання, бухгалтерський облік

яких ґрунтується на інших П(С)БО, так і ті, які складають звітність за системою МСФЗ. Про це свідчить, зокрема, відсутність вказівок для підприємств, що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, не застосовувати положення НП(С)БО-1, а також наявність в НП(С)БО-1 для них особливих норм. У самих формах звітності збережені спеціальні комірки для проставляння позначень, з використанням яких стандартів ці форми складені.

Звичайно ж, до складу фінансової звітності входять також примітки. Ніяких спеціальних форм для приміток НП(С)БО-1 не містить. Зате в новому стандарті є норми, що визначають інформацію, яка обов'язково повинна бути в них розкрита. При цьому наказ МФУ від 29.11.2000 р № 302 (в редакції від 28.10.2003 р № 602), який затверджує Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5), не скасований [74]. І в цьому наказі як і раніше зазначено, що підприємства, які складають звітність за МСФЗ, його не застосовують. Отже, інші підприємства форму № 5, доповнену інформацією, визначеною НП(С)БО-1, в свою звітність включати поки повинні.

В процесі підготовки звітності починають проявлятися деякі розбіжності між фінансовими звітами, складеними за НП(С)БО, та інформацією, яка має розкриватися у звітах за МСФЗ, що суттєво впливають на сутнісний аспект змісту фінансових звітів. Частина рекомендацій МСФЗ не враховується в НП(С)БО, та навпаки. Часто система НП(С)БО попросту відрізняється від системи МСБО.

Протягом дослідження нами визначено, що найбільш яскравою відмінністю фінансової звітності відповідно до МСФЗ від національної є варіативність її форм, оскільки форми МСФЗ– звітності не затверджені. У МСБО 1 «Подання фінансової звітності» наводиться повний перелік звітів, який включає:

- Звіт про фінансовий стан;
- Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід;
- Звіт про зміни у власному капіталі;

- Звіт про рух грошових коштів;
- Примітки до фінансової звітності;
- Додатковий Звіт про фінансовий стан (в окремих випадках, наприклад, при ретроспективному застосуванні облікової політики, коригуванні вхідного сальдо нерозподіленого прибутку та ін.);
- Порівняльна інформація минулих періодів [58].

Жодним МСФЗ або МСБО не затверджені самі форми звітності, наводяться тільки переліки основних статей, обов'язкових для подання та розкриття у тій чи іншій формі. А сам формат фінансових звітів за МСФЗ – це результат професійного судження. Структура (а не зміст) основних національних форм фінансової звітності в основному не суперечить МСФЗ. Тому вітчизняні підприємства можуть приймати за основу національні форми звітності, допрацьовуючи їх щоб відповідати вимогам МСФЗ (вводячи нові рядки та графи, об'єднуючи існуючі і та ін.).

Слід зазначити, що за національною системою бухгалтерського обліку відхилення від НП(С)БО, а також використання аналогій не допускається. Тоді як за використання МСФЗ відхилення можливе, якщо виконання вимог стандарту може ввести в оману користувача настільки, що це не буде суперечити меті складання фінансової звітності. На відміну від НП(С)БО, за МСФЗ принцип обачності не являється принципом складання фінансової звітності, а співвідношення затрати-вигоди розглядається як одна з підстав представлення даних у фінансовій звітності.

Найбільш помітна розбіжність між двома концептуальними основами стандартів полягає в тому, що МСФЗ не вимагає використовувати певний формат звітності, а НП(С)БО вимагає. Цей стандарт визначає жорсткі формати та правила представлення фінансової звітності. Такі формати не дозволяють вилучати статті з нульовим сальдо або об'єднувати в одну статтю невеликі статті однієї групи. Крім того, у формах НП(С)БО немає послідовності у представленні цифрової інформації.

Виявлені основні відмінності під час аналізу загальних питань складання та подання звітності відповідно до НП(С)БО та МСФЗ представлено в табл.2.2.

Таблиця 2.2.

Відмінності у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО та МСФЗ

Критерій	НП(С)БО	МСФЗ
Визначення фінансової звітності	Це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів за звітний період	Це структуроване відображення фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання
Формат фінансового звіту	Регламентовані типові форми звітності, затверджені МФУ: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал; Примітки до звітів; додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»	Не існує затверджених форм звітів. В той же час є перелік статей, суми за якими повинні бути обов'язково наведені у фінансовій звітності
Статті з прочерками	За відсутності показника в статті типової форми ставиться прочерк	Статті, що не мають показників, у звітності не наводяться
Несуттєві статті	Не вказано, що стандарти не застосовуються до несуттєвих статей	Не застосовуються до несуттєвих статей. Тобто підприємству не обов'язково розкривати інформацію, якщо стаття несуттєва
Звітна дата	Є фіксованою	Не є фіксованою
Грошовий вимірник	У грошовій одиниці України	У будь-якій грошовій одиниці
Проміжна звітність:	Складається щоквартально	Період звіту може обирати саме підприємство
Звіт про фінансові результати	Складають наростаючим підсумком з початку року	Звіт про сукупний дохід подається за поточний проміжний період та наростаючим підсумком за поточний рік до дати звітності
Виняток для відображення відстрочених податків та витрат з податку на прибуток	Відстрочені податкові активи та зобов'язання можуть відображатися в сумі на кінець попереднього періоду. Витрати з податку на прибуток відображаються в сумі поточного податку	

Види звітності	Консолідована та індивідуальна	Консолідована, відокремлена, індивідуальна.
Примітки	Подається у вигляді Ф 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Посилання на примітки у звітах не вказуються, порівняльна інформація не наводиться	Примітки подаються в довільній формі. Посилання на примітки у звітності є обов'язковим. Подається порівняльна інформація за попередній період.

У зв'язку з вищенаведеним, пропонуємо розглянути основні форми звітності за національними стандартами та їх відповідність фінансовій звітності за МСФЗ.

Проведена реформа бухгалтерського обліку передбачає, що починаючи з I кварталу 2013 року всі підприємства (крім банків, бюджетних установ, суб'єктів малого підприємництва) повинні складати фінансову звітність за новими формами, наведеними в додатку 1 до НП(С)БО-1, які вже враховують багато аспектів складання такої звітності за МСФЗ (таблиця 2.2). Як зазначено в п.1 ст.12 Закону про бухгалтерський облік, підприємствами, які перейшли на МСФЗ, «для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики» [24].

Проаналізуємо, наскільки повно усунено розбіжності складання основної форми звітності Балансу (Звіту про фінансовий стан) за вітчизняними та міжнародними вимогами (додаток Ж) [30, 58, 77, 85].

Форма № 1 має подвійну назву, оскільки звіт, який в Україні завжди називали «Баланс», в системі МСФЗ зазвичай називається «Звіт про фінансовий стан». Така подвійну назву вжито з метою наближення звітності, яка складається за НП(С)БО, до звітності, яка складається за МСФЗ. Слід зазначити, що підприємства, які застосовують МСФЗ, теж використовують дану форму. Але для підприємств, що застосовують НП(С)БО, нічого радикального в цьому немає. Баланс, як і колись, відображає на певну дату активи, пасиви (власний капітал та зобов'язання) підприємства. Інша справа, які статті включені в активи і пасиви балансу. В п. 4 розділу II НП(С)БО-1

зазначено, що «підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття, а також додавати статті зі збереженням їх назви та коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених в додатку 3 до цього Національного положення (стандарту)» [77].

При цьому повинні дотримуватися наступні умови:

- статті з типової форми не наводяться у випадку, якщо відображена в них інформація буде несуттєвою, а також якщо у попередньому звітному періоді вона також не наводилась;
- статті з Переліку додаткових статей фінансової звітності додаються, якщо інформація є суттєвою і оцінка статті може бути достовірно визначена.

Це свідчить про те, що фінансові звіти складені за МСФЗ є більш компактними, ніж були колишні українські, тому що міжнародні стандарти висувають менш жорсткі вимоги до деталізації статей фінансової звітності. Склад статей, які повинен містити звіт про фінансовий стан, скорочено. Він орієнтований на вимоги параграфу 54 МСБО 1 [58].

Необхідно зазначити, що раніше в окремих статтях вимагалось вказувати вартість запасів за різними видами, визначеними П(С)БО 9 (виробничі запаси, поточні біологічні активи, незавершене виробництво, готова продукція, товари). Тепер вся вартість таких активів (крім поточних біологічних активів) може відображатися в одній статті «Запаси» (код рядка 1100), а вартість поточних біологічних активів – у статті з такою ж назвою (код рядка 1110).

Однак підприємство, яке займається виключно оптовою торгівлею, ніколи не буде відображати інформацію в такій статті, як «Поточні біологічні активи», що свідчить про її відсутність у балансі. А ось інформацію про вартість запасів таке підприємство може наводити як згорнуто – в одній статті «Запаси» (код рядка 1100), так і розгорнуто – у двох статтях: статті «Виробничі запаси» (код рядка 1101) і статті «Товари» (код рядка 1104).

На наш погляд, доцільно розглянути більш детально окремі аспекти складання форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

Відразу ж слід відзначити, по-перше, щодо типової форми балансу включені деякі важливі статті, які раніше в ній не відображалися. В якості нових статей можна назвати статті, що містять інформацію про розрахунки з бюджетом з податку на прибуток. Раніше дебіторська та кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом відображалася за двома окремими статтями загальною сумою (рядки 170 та 550), а тепер для цього призначені окремі статті за рядками 1136 та 1621 відповідно. Слід зазначити, що це вимога МСБО 1, а не тільки результат вітчизняної загальної стратегії, направленої на подальше зближення податкового та бухгалтерського обліку, а також пов'язано зі змінами порядку сплати податкових зобов'язань з податку на прибуток у вигляді введення авансових внесків.

Раніше потрібно було вписувати:

- в активі балансу – рядок 275 «IV. Необоротні активи та групи вибуття», в якому відображалась вартість необоротних активів та груп вибуття, призначених для продажу, визначена відповідно до П(С)БО -27 [93];
- в пасиві балансу – рядок 605, в якому відображалися пов'язані з такими активами зобов'язання.

Зараз актив та пасив балансу за типовою формою з самого початку містить дані статті.

По-друге, дуже важливо, що всі статті балансу більш послідовно класифіковані за ознакою «оборотності/необоротності», чого прямо вимагає МСБО 1. Наприклад, статті «Забезпечення виплат персоналу» (код рядка 400) та «Інші забезпечення» (код рядка 410) пасиву старого балансу не мали чіткої класифікації щодо названої вище ознаки. Очевидно, через це вони піддались злиттю і одночасно розділенню (на оборотні та необоротні складові). Тепер замість цих двох статей є дві інші – «Довгострокові забезпечення» (код рядка 1520) та «Поточні забезпечення» (код рядка 1660). Це викликає необхідність перекласифікації всіх сум, включених до колишніх статей.

Крім того, більш послідовно, ніж раніше, дотримано принцип переводу довгострокових активів та зобов'язань, які підлягають погашенню протягом

12 місяців з дати балансу, до складу поточних. Тепер в статті «Поточні фінансові інвестиції» повинна бути наведена, поряд з іншою, інформація про перекласифіковані довгострокові фінансові інвестиції.

По-третє, баланс містить ряд статей, інформація за якими в раніше діючій формі відображалася в розгорнутому вигляді. Тепер же вона відображається однією сумою, яка і включається в підсумок балансу. Так, інформацію про дебіторську заборгованість за товари, роботи і послуги раніше наводили в трьох статтях: «Чиста реалізаційна вартість» (рядок 160), «Первісна вартість» (рядок 161), «Резерв сумнівних боргів» (рядок 162). Тепер у форму №1 включено тільки одну статтю «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» (рядок 1125). А в Переліку додаткових статей фінансової звітності відповідних статей не має. Тому така дебіторська заборгованість відображається в балансі вже за чистою реалізаційною вартістю, скоригованою на резерв сумнівних боргів.

По-четверте, значного коригування зазнали статті власного капіталу. Тепер сума дооцінки необоротних активів наводиться в окремій статті, а вся інша інформація – в статті «Додатковий капітал» (рядок 1410).

На наш погляд, необхідно детально розглянути відмінності щодо порядку заповнення нової форми балансу від старої (додаток Ж 2).

Слід зазначити, що підприємства для складання фінансової звітності повинні використовувати форму відповідного звіту, наведену в додатках 1 і 2 до НП(С)БО-1, але при цьому вони мають можливість змінювати її зміст. Додаткові статті, якими можна доповнювати форму № 2, наведені в табл.2.3.

З прийняттям НП(С)БО-1 форма №2 отримала нову назву – «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)», що якомога краще відображає змістовні зміни. Тепер в ньому наводиться інформація про сукупний дохід, для чого передбачений новий розділ II. В усьому іншому призначення форми № 2 залишилося без змін: у розділі I вказують фінансові результати; у розділі III відображаються елементи операційних витрат; у розділі IV наводиться розрахунок показників прибутковості акцій.

Інформація про сукупний дохід – це подальше наближення до міжнародної практики. Слід зазначити, що українські підприємства, які формують фінансову звітність за НП(С)БО-1, складають форму № 2, яка відповідає умовам міжнародних стандартів, проте існують певні відмінності (додаток І). [58,59,77,85,89]

Таблиця 2.3.

Перелік додаткових статей Звіту про фінансовий результат

Статті	Код рядка
Чисті зароблені страхові премії	2010
Премії підписані, валова сума	2011
Премії, передані до перестрахування	2012
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013
Зміна частки перестраховиків в резерв незароблених премій	2014
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070
Дохід (витрати) від зміни в резервах довгострокових зобов'язань	2105
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112
Дохід від зміни вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю	2121
Дохід від первісного визнання біологічних активів і с/г продукції	2122
Витрати від зміни вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю	2181
Витрати від первісного визнання біологічних активів і с/г продукції	2182
Дохід від благодійної допомоги	2241
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275

Розглянемо якісні зміни в розділі І форми № 2, що виникли як наслідок дотримання принципів МСФЗ. Порівняння рядків цього розділу з нового і старого звіту (додаток К) показує відсутність в новому звіті рядків, подібних рядкам 010 та 030 старого звіту. Дійсно, тепер у формі № 2 не наводиться інформація про: суму доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів,

робіт, послуг), яка накопичувалася за кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації»; суму непрямих податків (ПДВ, акцизний податок), які відображалися за дебетом рахунку 70 та кредитом субрахунків 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання »); суму відрахування з доходу, які відображалися за дебетом субрахунку 704 «Відрахування з доходу».

Виключено з розділу I і рядки про доходи та витрати, що виникли від надзвичайної діяльності (відсутні рядки, подібні старим рядкам 200-225). Серед нових рядків – тільки один рядок, а саме рядок 2305 «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування». Раніше відповідний показник відображався в одному з рядків, що вписується – 176 або 177.

Отже, в розділі I форми № 2 відбулися вагомі зміни в структурі даних, але це ніяк не відобразиться на результаті, розрахунок прибутку чи збитку залишився тим самим. А ось розділ II цієї форми – абсолютно новий для підприємств, що складають фінансову звітність у П(С)БО-форматі.

Як визначено в параграфі 7 МСБО-1 «загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, які виникли внаслідок операцій з власниками, що діють згідно їх повноважень власників».

В 2011 році в МСБО-1 сформувалося остаточне правило, керуючись яким підприємства самостійно вирішують, які форми вони будуть включати до складу фінансової звітності для подання її своїм користувачам. У зв'язку з цим, МСБО-1 пропонує вибір:

- єдиний звіт про прибутки і збитки та інші сукупні доходи, в якому прибутки і збитки, а також інші сукупні доходи надаються у двох розділах (причому описана навіть послідовність розділів: першим наводиться звіт про прибутки та збитки, другим – звіт про сукупні доходи);
- два окремих звіти: звіт про прибутки і збитки та звіт про сукупні доходи, причому другий звіт повинен починатися з того , чим закінчується перший – з показника прибутку або збитку.

За основу МФУ прийняв перший варіант, тобто українські підприємства позбавлені вибору, їм прийдеться скласти єдиний звіт про прибутки і збитки та інші сукупні доходи. Для того щоб зрозуміти про що йде мова, звернемося до термінології з НП(С)БО-1:

- сукупний дохід – «зміна у власному капіталі протягом звітного періоду в результаті господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками);
- інший сукупний дохід – «доходи та витрати, не включені у фінансові результати підприємства».

Таким чином, можна зробити висновок, що в НП(С)БО-1 йде мова про ті ж самі категорії, що і в МСБО-1

Як і раніше є зв'язок між формою №1 та формою №2. Раніше це відбувалося шляхом переносу фінансового результату (прибутку або збитку) із рядків 220 (225) старої форми № 2 у рядок 350 старої форми № 1. Тепер же такий перенос проводиться із рядків 2350 (2355) нової форми № 2 у рядок 1420 нової форми № 1.

З розділу II нової форми № 2 у форму № 1 ніякі показники не переносяться, але завдяки ним користувач може з'ясувати, за рахунок яких операцій, не пов'язаних із внесками власників (статутним капіталом), відбулося збільшення або зменшення статей власного капіталу протягом звітного періоду.

Кореспонденція рахунків, які можуть бути джерелом необхідної інформації для складання розділу II форми № 2 наведено у табл. 2.4.

Отже, можна констатувати, що підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, можуть використовувати форми, встановлені НП(С)БО-1, тільки для подання в органи статистики та податкові органи, а звітувати перед основними користувачами такої звітності – своїми власниками – вони будуть за формою, по якій формували звітність і раніше.

Звіт про рух грошових коштів подається тільки у складі річної фінансової звітності усіма суб'єктами господарювання, крім банків і

бюджетних установ, а також суб'єктів малого підприємництва та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, відносно якої НП(С)БО 1 надає право вибору альтернативного методу її складання – прямий (форма № 3) чи непрямий (форма № 3-н), що відповідає вимогам МСФЗ. Утім уніфікована форма звіту не передбачає можливості прийняття рішення щодо класифікації грошових потоків, пов'язаних з відсотками та дивідендами, та не надає можливості відобразити сплачений податок на прибуток у складі руху грошових коштів від фінансової або інвестиційної діяльності, коли існує прямий зв'язок сплаченого податку з відповідною діяльністю (додаток Л) [60,77].

Таблиця 2.4.

Джерела інформації для заповнення розділу II форми № 2

№ з/п	Стаття	Код рядка	Обороти за рахунками
1.	Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Дт 10, 11, 12, Кт 423 (дооцінка) Дт 423 Кт 10, 11, 12 (уцінка) Дт 423 Кт 44 (вибуття)
2.	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Дт рахунків, на яких відображається вартість об'єктів хеджування Кт 423 (дооцінка) Дт 423 Кт таких же рахунків (уцінка)
3.	Накопичені курсові різниці	2410	Дт 14 Кт 425 Дт 425 Кт 14
4.	Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Дт 14 Кт 425
5.	Інший сукупний дохід	2445	Сума іншого сукупного доходу, який не можна виділити в окрему статтю
6.	Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	Алгебраїчна сума
7.	Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Дт 54 Кт 64
8.	Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Алгебраїчна сума
9.	Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 і 2460)	2465	Алгебраїчна сума

Порівнявши форму № 3 в редакції наказу МФУ від 10.06.2010 року №382 (додаток до П(С)БО-4) з формою, яка діє сьогодні (у складі додатку 1 до НП(С)БО-1), можна побачити ряд відмінностей. Незважаючи на те, що і стара, і нова форми № 3 заповнюються прямим методом, нова форма характеризується меншою кількістю рядків. Однак, якщо взяти до уваги, рядки, що вписуються, то слід сказати, що загальна кількість показників навіть збільшилася.

У розділі I «Рух грошових коштів в результаті операційної діяльності» більше немає аналогів рядків 015 «Погашення векселів отриманих» і 110 «Витрати на відрядження». Тепер надходження коштів від погашення заборгованості по отриманим вексям, необхідно відображати у рядку 3095 (інші надходження), а виплати витрат на відрядження - у рядку 3190 (інші витрати), оскільки для таких показників не передбачені окремі рядки.

Аналоги рядків 020, 030, 035, 050, 070, 095, 100, 115, 120, 130, 140 старої форми наведено в переліку додаткових статей Звіту, які відображаються у рядках, що вписуються (додаток 3 до НП(С)БО-1). Формою передбачено нові рядки, що призначені для відображення:

- надходжень від операційної оренди (рядок 3040);
- надходжень від отриманих роялті, авторських винагород (рядок 3045);
- надходження від страхових премій (рядок 3050);
- надходжень фінансових установ від повернення позик (рядок 3055);
- витрат на сплату зобов'язань за страховими контрактами (рядок 3150);
- витрат фінансових установ на надання позик (рядок 3155).

У розділі II «Рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності» більше немає рядків для відображення надходження і вибуття грошових коштів від реалізації і придбання майнових комплексів (рядки 200 і 260 в колишній формі № 3). Проте з'явилися нові рядки, що вписуються для відображення надходжень від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці (рядок 3235) та витрат на їх придбання (рядок 3280).

Також з'явилися нові рядки, в яких відображаються:

- надходження від деривативів (рядок 3225);
- виплати по деривативам (рядок 3270);
- надходження від погашення позик (рядок 3230);
- витрати з надання позик (рядок 3275).

У розділі III «Рух грошових коштів в результаті фінансової діяльності» тепер окремо потрібно відображати витрачання коштів на викуп власних акцій (рядок 3345). Також з'явилися нові рядки, що вписуються для відображення:

- надходжень від продажу частки в дочірньому підприємстві (рядок 3310);
- витрат на придбання частки в дочірньому підприємстві (рядок 3370);
- витрат на виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах (рядок 3375);
- витрати на виплату відсотків (рядок 3360);
- витрати на виплату заборгованості по фінансовій оренді (рядок 3365).

Слід зазначити, що з усіх розділів форми № 3 виключено рядки, пов'язані з рухом грошових коштів в результаті надзвичайних подій (рядки 160, 290, 380), зважаючи на загальні зміни правил відображення надзвичайних подій в обліку та звітності [72].

Необхідно звернути увагу на те, що форма № 3-н відрізняється від форми № 3 лише змістом розділу I «Рух грошових коштів в результаті операційної діяльності», який заповнюється непрямим методом, тобто шляхом коригування показника прибутку (збитку) на не грошові операції та операції, не пов'язані з операційною діяльністю.

Порівнявши стару форму Звіту з новою формою № 3-н, слід відмітити наступні зміни. У розділі I «Рух грошових коштів в результаті операційної діяльності» з'явилося безліч додаткових статей, які відображають у рядках, що вписуються. Так, для коригування показника бухгалтерського прибутку (збитку) на операції, не пов'язані з операційною діяльністю, тепер необхідно розгорнуто відображати такі показники, як:

- прибуток (збиток) від участі в капіталі (рядок 3521);

- зміна вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю, і дохід (витрати) від первісного визнання (рядок 3522);
- збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, призначених для продажу та груп вибуття (рядок 3523);
- збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій (рядок 3524);
- зменшення (відновлення) корисності необоротних активів (рядок 3526).

Також окремо відображаються фінансові витрати (рядок 3540). Зміст зміни оборотних активів (рядок 3550) за умови дотримання принципу суттєвості може бути розкрито в додаткових рядках, що вписуються 3551-3557, а зміна поточних зобов'язань – рядках, що вписуються 3561 – 3567.

Що стосується змін у розділі II «Рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності» та у розділі III «Рух грошових коштів в результаті фінансової діяльності», то вони такі ж самі, як і у формі № 3, адже в обох формах – і в формі № 3, і у формі № 3-н – розділи II і III однакові.

Під час заповнення форм Звіту про рух грошових коштів необхідно врахувати ряд нюансів, без яких правильно заповнити форми не вдасться.

Для заповнення форм потрібні дані аналітичного обліку за багатьма бухгалтерськими рахунками в кореспонденції з рахунками грошових коштів. Грошові кошти згідно п.3 розділу I НП(С)БО-1 – це готівка, грошові кошти на рахунках в банках і депозити до запитання. Іншими словами, це, перш за все, рахунки 30 «Каса» та 31 «Рахунки в банках». Проте є й інші рахунки для обліку грошових коштів:

- 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;
- 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;
- 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті».

На наш погляд, виходячи з визначення грошових коштів не потрібно враховувати обороти по вказаним вище рахункам під час заповнення Звіту про рух грошових коштів. Проте в Методичних рекомендаціях № 476 для заповнення Звіту радять в якості показника залишку грошових коштів на початок року використовувати показник графі 3 рядка 1165 балансу [54]. А

вказаний рядок балансу, в свою чергу, має назву «Гроші та їх еквіваленти» і в ньому відображаються не лише готівка і гроші на банківських рахунках, але і грошові кошти в дорозі, електронні гроші та еквіваленти грошей. Виходячи із вище вказаного, обороти за цими рахунками повинні відображатися у Звіті про рух грошових коштів, але при цьому слід пам'ятати, що згідно п.9 розділу II НП(С)БО-1 внутрішні зміни у складі грошових коштів при заповненні Звіту не враховуються. Тому необхідно звернути особливу увагу на те, щоб показники грошових коштів не були враховані двічі.

Наведемо порядок заповнення розділу I Звіту за формою № 3 (прямий метод) та перелік даних для його заповнення (рядки, що вписуються, виділені курсивом) (додаток М).

Якщо заповнюється форма №3-н, то для заповнення розділу I використовується непрямий метод (додаток Н).

Розділи II і III форм № 3 та № 3-н абсолютно ідентичні і заповнюються в обох формах прямим методом. Порядок заповнення цих розділів, а також підсумкових рядків Звіту наведено в додатку О.

Для того щоб заповнити графу 4 «За аналогічний період попереднього року», формально потрібно перекласифікувати показники минулого звіту про рух грошових коштів.

Формат звіту про власний капітал в МСФЗ та НП(С)БО є практично ідентичним, тому особливих проблем при його складанні виникнути не повинно. Проте існують деякі відмінності (додаток П). Форма №4 «Звіт про власний капітал» на відміну від інших форм звітності не передбачає наведення інформації за попередній звітний період, що суперечить МСФЗ. Але порівнянність інформації – це найважливіша якісна характеристика фінансової звітності. Тому в п.10 р.ІІ НП(С)БО 1 зазначено, що для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту Звіт про власний капітал за попередній рік [58,77].

Новий формат Звіту про власний капітал суттєво відрізняється від свого попередника, хоча принцип його формування залишився тим самим.

Графи форми № 4 наведені відповідно з оновленим Планом рахунків, а саме:

- графа 3 «Зареєстрований капітал» - відомості за рахунком 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»;
- графа 4 «Капітал у дооцінках» - відомості за рахунком 41 «Капітал в дооцінках»;
- графа 5 «Додатковий капітал» - відомості за рахунком 42 «Додатковий капітал»;
- графа 6 «Резервний капітал» - відомості за рахунком 43 «Резервний капітал»;
- графа 7 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» - відомості за рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- графа 8 «Неоплачений капітал» - відомості за рахунком 46 «Неоплачений капітал»;
- графа 9 «Вилучений капітал» - відомості за рахунком 45 «Вилучений капітал».

У Звіті про власний капітал показують лише ті операції, які вплинули на розділ І пасиву балансу і відображені в ньому [55]. У зв'язку з цим змінився також перелік статей, за якими наводиться інформація про зміни в капіталі. Зокрема, якщо раніше безальтернативно пропонувалося відображати зміни капіталу за статтями уцінки (дооцінки) необоротних активів, то тепер така інформація наводиться за самостійним рішенням підприємства за статтею, яка вписується «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» (код рядка 4111). Таке рішення приймається виходячи з критеріїв суттєвості інформації, встановлених у наказі про облікову політику.

На основі критеріїв суттєвості юридична особа приймає також рішення про зазначення в окремих рядках, що вписуються інформації про:

- дооцінку (уцінку) фінансових інструментів (код рядка 4112);

- накопи печені курсові різниці (код рядка 4113);
- частку іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств (код рядка 4114);
- інший сукупний дохід (код рядка 4116).

Інформація за цими статтями наводиться лише у якості довідкової і не враховується при підрахунку підсумків у формі № 4, адже вона є розшифровкою до статті «Інший сукупний дохід за звітний період» (код рядка 4110).

Разом з тим у Звіті про власний капітал є і статті, що вписуються, які за наявності відповідної інформації необхідно обов'язково вказувати:

- «Сума чистого прибутку, що належить до бюджету відповідно до законодавства» (код рядка 4215);
- «Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів» (код рядка 4220);
- «Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення» (код рядка 4225);
- «Зменшення номінальної вартості акцій» (код рядка 4280);
- «Придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві» (код рядка 4291);

Відомості за даними статтями впливають на підсумкові рядки Звіту про власний капітал.

Під час складання форми № 4 необхідно провести перевірку співставності показників: показник граfi 4 або 5 статті «Інший сукупний дохід за звітний період» (код рядка 4110) форми № 4 повинен співпадати з показником граfi 3 статті «Інший сукупний дохід після оподаткування» (код рядка 2460) розділу II «Сукупний дохід» Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) форми № 2 [48].

В цілому ж показники в графах 3-10 Звіту про власний капітал повинні відповідати:

- за статтею «Залишок на початок року» (код рядка 4000) – показником, відображеним в графі 4 за рядками 1400-1495 Балансу (Звіту про фінансовий стан) форми № 1, складеного станом на 31.12.2013 року;
- за статтею «Скоригований залишок на початок року» (код рядка 4095) – показником, відображеним в графі 3 за рядками 1400-1495 Балансу (Звіту про фінансовий стан) форми № 1, складеного станом на 31.12.2014 року;
- за статтею «Залишок на кінець року» (код рядка 4300) – показником, відображеним в графі 4 за рядками 1400-1495 Балансу (Звіту про фінансовий стан) форми № 1, складеного станом на 31.12.2014 року;

Необхідно відмітити, що виходячи з п.5.3 розділу V Методичних рекомендацій № 433, для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного Звіту про власний капітал підприємства додають Звіт про власний капітал за попередній рік. Тобто при складання річної звітності потрібно заповнити два Звіти в новому форматі: за 2014 рік та за 2013 рік [55].

Одиниця виміру показників у формі № 4 – тис. грн. без десяткового знаку. Раніше в п.17 П(С)БО-5 окремо зазначалося, що дані в графах 3-11 вказуються у дужках, якщо такі показники приводять до зменшення відповідного елементу власного капіталу. Зараз у Методичних рекомендаціях № 433 подібного застереження не має, однак, очевидно, повинен застосовуватися той же принцип.

Порядкове заповнення Звіту про власний капітал наведено в додатку Р (курсивом показані рядки, що вписуються).

В статті «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» (код рядка 4100) показується сума із Звіту про фінансові результати [55], при чому показник в даному рядку повинен дорівнювати показнику, відображеному в графі 3 рядка 2350 або рядка 2355 форми № 2 [54].

У статті «Інший сукупний дохід за звітний період» (код рядка 4110) відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період із Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) [55]. Показник графі 4 або 5 статті «Інший сукупний дохід за звітний період» (код рядка 4110) форми №

4 повинен співпадати з показником графі 3 статті «Інший сукупний дохід після оподаткування» (код рядка 2460) розділу II «Сукупний дохід» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) форми № 2.

В додаткових рядках, що вписуються (рядки 4111-4116) може наводитися інформація про складові іншого сукупного доходу у випадку, якщо така інформація відповідає критеріям суттєвості. Стаття «Накопичені курсові різниці» (код рядка 4113). В даному рядку відображається оборот за субрахунком 423 «Накопичені курсові різниці». Проте слід врахувати, що в цьому рядку не наводяться курсові різниці від перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статного капіталу [91], так як вони нараховуються по операціям з власниками і не вказуються у Звіті про сукупний дохід. Такі курсові різниці можна відобразити у графі 5 статті «Інші зміни в капіталі» (код рядка 4290). У статті «Виплати власникам (дивіденди)» (код рядка 4200) показуються суми нарахування дивідендів власникам. У статтях розділу «Внески учасників» наводяться дані про внески до зареєстрованого капіталу підприємства та погашення заборгованості по капіталу [55].

У статтях розділу «Вилучення капіталу» вказуються дані про зменшення власного капіталу підприємства у результаті викупу акцій (часток) власної емісії, перепродажу або анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості акцій або інших змін в капіталі, зокрема придбання (продажу) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві [55]. У статті «Інші зміни в капіталі» (код рядка 4290) наводяться всі зміни в капіталі, які не було відображено в рядках 4005-4280 форми № 4, зокрема, курсові різниці від перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статного капіталу. У статті «Всього змін у капіталі» (код рядка 4295) відображається підсумок змін у складі власного капіталу за звітний рік [55].

Відповідно до п.1 ст.13 Закону про бухгалтерський облік звітним періодом є календарний рік. Проміжна звітність подається щоквартально в

скороченому форматі – у складі балансу і звіту про фінансові результати. За підсумками року великі підприємства зобов'язані складати повноформатний річний звіт, до якого, крім чотирьох основних форм, входять і примітки до річної фінансової звітності [24].

Перш за все необхідно відмітити, що примітки, з точки зору національного законодавства володіють неоднозначним характером. Відповідно до п.2 ст. 11 Закону про бухгалтерський облік вони є повноцінною формою фінансового звіту. В той же час, по суті, їх призначення полягає в поясненні показників, відображених в інших формах, і в наданні додаткових даних користувачам фінансового звіту. Це свідчить про те, що примітки не є самодостатнім звітом і носять, скоріш за все, допоміжний характер.

З позицій системи МСФЗ, сутність приміток саме в цьому і полягає. Відомі українські експерти звертають увагу на дещо суперечливу роль приміток в системі національної стандартизації. Аналізуючи положення НП(С)БО-1, які дублюють текст п.2 ст.11 Закону про бухгалтерський облік, вони відмічають, що «примітки одночасно є складовою частиною фінансової звітності і додатком до неї. Це допускає можливість складання приміток до приміток до фінансової звітності» [24].

Підприємства, що застосовують національну базу стандартизації, для складання приміток використовують форму № 5. Крім того, вони повинні надавати примітках ті показники, які вимагають різні П(С)БО (НП(С)БО), але не входять до структури форми № 5. Такі неформатовані примітки повинні бути представлені у вільній формі [14]. Необхідно звернути увагу на одну особливість форми № 5. Вона не передбачає подання даних за попередній звітний рік. У системі ж МСФЗ всі дані приміток повинні надаватися, як мінімум, за попередній рік.

У світовій практиці примітки до фінансових звітів нерідко є джерелом більш важливої інформації, ніж показники, вказані в основних формах звітів. Тому аналітики приділяють їм велику увагу.

Перехід багатьох українських підприємств у рамки системи МСФЗ, в принципі, повинен був принести з собою велику кількість інформації, що міститься в примітках. Але, як правило, українські підприємства, складаючи примітки до своїх річних звітів, обмежуються лише заповненням форми № 5, а іноді звіти подаються лише у складі чотирьох форм, без будь-яких приміток взагалі.

Зміст приміток до оприлюднених звітів може дати користувачу немало цінної інформації не тільки про фінансовий стан підприємства, але і про стан облікової справи на такому підприємстві. Тому, якщо підприємства ухиляються від повноцінного розкриття інформації, це може багато про що сказати аналітикам.

Не одиничні випадки, коли підприємства все ж наводять примітки до основних форм звітності, але ці примітки настільки малоінформативні, що не представляють серйозного значення для користувачів фінансових звітів. Досить короткі примітки можуть відображати формальний підхід бухгалтера до виконання зобов'язань, покладених на нього діючим законодавством.

Аналізуючи примітки до фінансових звітів, слід відзначити, що від управління підприємства вимагається оприлюднювати свої судження та оцінки за багатьма важливими питаннями, в тому числі і відносно зовнішнього соціально-економічного середовища, в якому перебуває підприємство. В повноцінних НП(С)БО-звітах та МСФЗ - звітах примітки повинні займати більшу частину річної звітності. Їх об'єм зазвичай більш ніж в десять разів перевищують об'єм чотирьох основних форм, разом взятих.

Прагнучи проявити свою відкритість, менеджери найбільш прогресивних компаній доповнюють свою фінансову звітність відомостями, що характеризують взаємодію і взаємозв'язок їх компанії з навколишнім природним та соціальним середовищем. Такі розкриття часто об'єднують одним поняттям «соціальна звітність». Деякі міжнародні організації (наприклад, ООН) всіляко заохочують компанії до розкриття таких даних. Таким чином стимулюється соціальна відповідальність бізнесу.

Звітність за сегментами є частиною пакету річної фінансової звітності суб'єкта господарювання. Інформація про звітні сегменти наводиться в Додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами», якщо підприємство складає її у відповідності з П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» або подається як окремий фінансовий звіт у випадку якщо суб'єкт господарювання готує його у відповідності до МСФЗ 8 «Операційні витрати» (додаток С) [70,94]. Що стосується додаткового Звіту про фінансовий стан, слід сказати, що це не ще одна форма звітності, а просто додаткова графа (рідше - графи) у Звіті про фінансовий стан. Якщо звичним є подання у Звіті про фінансовий стан даних на початок та кінець періоду, то за необхідності надання додаткового звіту вводиться графа «на початок попереднього періоду». Отже, можна констатувати, що досі немає повністю адаптованих під вимоги МСФЗ форм фінансової звітності. Незважаючи на значні кроки у напрямі гармонізації правил формування фінансової звітності новим НП(С)БО 1, залишається ще багато відкритих питань, які значно впливають на показники фінансової звітності. Трансформація фінансової звітності вітчизняних підприємств відповідно до МСФЗ потребує надалі врахування норм цих стандартів та їх адекватного відображення на умовах достовірності та об'єктивності. У зв'язку із запровадженням МСФЗ в Україні потребує розгляду питання щодо доцільності подальшого застосування НП(С)БО як аналогів МСФЗ. Перераховані відмінні риси свідчать про необхідність усунення розбіжностей між національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Проте несуттєві розбіжності в окремих аспектах не означають невідповідність звітності вимогам МСБО, а спільні аспекти свідчать про намагання гармонізувати та наблизити законодавство України до міжнародних положень.

До числа користувачів фінансової звітності згідно п.1 ст.14 Закону про бухгалтерський облік входять [33]: органи, до сфери управління яких відноситься підприємство; трудові колективи за їх вимогою; власники

(засновники) відповідно до засновницьких документів, якщо іншого не передбачено названим Законом; органи виконавчої влади; інші користувачі. Терміни надання фінансової звітності встановлені Кабінетом Міністрів України у Порядку № 419 [84]. У зв'язку з цим у (табл.2.5) наведено порядок подання фінансової звітності державним органам.

Що стосується консолідованої звітності, то граничні терміни її подання є не пізніше 45 днів по закінченню звітного кварталу і не пізніше 15 квітня наступним за звітним року [84,24]. Таку звітність підприємства в обов'язковому порядку направляють власникам.

Таблиця 2.5

Порядок подання фінансової звітності

№ з/п	Склад фінансової звітності	Користувачі фінансової звітності	Періодичність надання фінансової звітності
1.	Юридичні особи усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ)		
1.1.	- Баланс (Звіт про фінансовий стан) за формою № 1; - Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за формою № 2	органи державної статистики	щоквартально, не пізніше 25 числа місяця наступного за звітним періодом
1.2.		органи державної податкової служби	надається з декларацією з податку на прибуток протягом року
1.3.	- Баланс (Звіт про фінансовий стан) за формою № 1; - Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за формою № 2; - Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) за формою № 3 або Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) за формою № 3-н;	органи державної статистики	щорічно, не пізніше 28 лютого наступного за звітним року
1.4.		органи державної податкової служби	щорічно, не пізніше 28 лютого наступного за звітним року
2.	Підприємства, які в обов'язковому порядку або самостійно перейшли на застосування МСФЗ		
2.1.	Баланс (Звіт про фінансовий	органи державної	щоквартально, не

	<i>стан) за формою № 1;</i> • <i>Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за формою № 2</i>	статистики	пізніше 25 числа місяця наступного за звітним періодом
2.2.		органи державної податкової служби	надається з декларацією з податку на прибуток протягом року
2.3.	• <i>Баланс (Звіт про фінансовий стан) за формою № 1;</i> • <i>Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за формою № 2;</i> • <i>Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) за формою № 3 або Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) за формою № 3-н;</i> • <i>Звіт про власний капітал за формою № 4;</i> • <i>Примітки до річної звітності за формою № 5</i>	органи державної статистики	щорічно, не пізніше 28 лютого наступного за звітним року
2.4.		органи державної податкової служби	щорічно, не пізніше 28 лютого наступного за звітним року

Консолідовану звітність до органів статистики у передбачені для такої звітності терміни в обов'язковому порядку подають підприємства, які застосовують МСФЗ. Крім того, всі підприємства зобов'язані надавати звітність державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної справи не пізніше ніж до 1 червня року.

Звітність за міжнародними стандартами все частіше використовується в якості основного джерела інформації для прийняття рішень кредиторами та інвесторами. У зв'язку з цим досить актуальним стає вирішення завдання скорочення термінів підготовки звітності за МСФЗ. Виконати підготовку звітності в короткі терміни складно без впровадження спеціальних технічних засобів, які скорочують витрати часу на виконання більшості процесів.

РОЗДІЛ 3

КОНЦЕПЦІЯ І МЕТОДОЛОГІЯ АУДИТУ В ПЕРІОД АДАПТАЦІЇ І ГАРМОНІЗАЦІЇ ДО МСФЗ ТА МСА

3.1. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні

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.

Однією з умов ефективної адаптації є приведення організаційних та методологічних основ вітчизняної аудиторської діяльності у відповідність до встановлених норм та вимог за Міжнародними стандартами аудиту та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Проблеми розвитку аудиту та аудиторських послуг в Україні є предметом особливої уваги у вітчизняній літературі. Дослідженням розвитку аудиту в Україні займаються чимало вітчизняних науковців. Великий внесок в розробку теоретичних основ і методологічних підходів до шляхів удосконалення аудиторського контролю внесли М.Т. Білуха, А.М. Білоусов, В.Г. Гетьман, С.Ф. Голов М.Я. Дем'яненко, Н.І. Дорош, В.П. Завгородній, М.В. Крапивко, А.Н. Кузьминський, В.С Рудницький, Б.Ф. Усач та інші.

До проблемних питань аудиту можна віднести:

- брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
- відсутність нормативної бази аудиту – аудиторських стандартів, що забезпечили б єдині критерії якості аудиту (посадові обов'язки, службова

відповідальність тощо);

- відсутність методичних рекомендацій щодо проведення аудиту;
- недостатня кількість кваліфікованих кадрів, а звідси і неосвоєний ринок аудиторських послуг;
- відсутність типових форм документів з аудиту;
- комп'ютеризація аудиту тощо[23].

Покращенню якості аудиторської діяльності в Україні сприятиме лише система цілісних і комплексних заходів, які спрямовані на розвиток нормативно-законодавчої бази аудиту, запровадження якісної системи комп'ютеризації аудиту, здійснення контролю над рівнем компетентності аудиторів і якості наданих послуг, забезпечення реальної незалежності аудитора та запровадження санкцій і покарань аудиторів щодо недостовірності надання аудиторських послуг.

Розглянемо більш детально статистичні данні про кількість аудиторських фірм і приватних аудиторів.

Так, на рис. 3.1 представлено динаміку кількості суб'єктів аудиторської діяльності у 2014-2018 рр., складену на підставі даних Звітів АПУ.

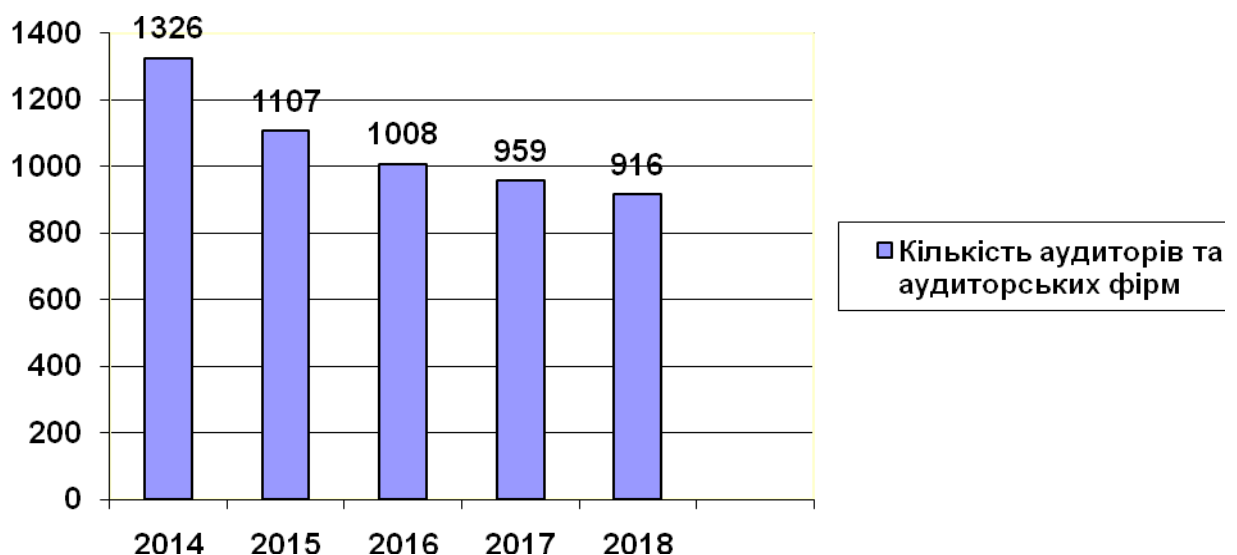


Рис. 3.1. Динаміка кількості суб'єктів аудиторської діяльності у 2014-2018 рр.

Наведена на рис. 3.1 інформація про кількість суб'єктів аудиторської діяльності за 2014 – 2018 роки вказує на загальну тенденцію до їх зменшення (порівняно з 2014 роком – на 30,92%), що свідчить про відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок дії низки факторів, у тому числі і кризових явищ у суспільстві, і посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, та змін в українському законодавстві.

Кількість аудиторів та аудиторських фірм Аудиторської палати України за даними Реєстру по областях України на 01.10.2018 р. представлена на рис. 3.2 [87].



Рис. 3.2. Кількість аудиторських фірм та аудиторів Аудиторської палати України на 01.10.2018 р.

Так, виходячи з інформації, представленої на рисунку 3.2, в Україні зареєстровано 916 аудиторських фірм та аудиторів, з яких найбільша частка

знаходиться в м. Київ (47,38%). Друге, третє, четверте та п'яте місця за кількістю посідають відповідно м. Харків (7,21%), м. Дніпро (6,56%), м. Одеса (5,24%) та м. Львів (5,02%). На останньому місці по кількості зареєстрованих аудиторських фірм та аудиторів знаходиться м. Тернопіль – 5 аудиторів та аудиторських фірм (0,55%).

Надані аудиторами та аудиторськими фірмами аудиторські послуги розподіляються по Україні досить нерівномірно. Порівняно із попередніми роками у 2017 році майже не змінився розподіл замовлень за видами аудиторських послуг, але у порівнянні із 2016 роком спостерігається незначне коливання показників – найбільш затребуваними являються інші професійні послуги.

У таблиці 3.1 наведено дані про розподіл обсягу за видами послуг у 2013-2017 рр. (на підставі Звітів АПУ за 2013-2017 рр.).

Таблиця 3.1

**Види замовлень в загальному обсязі завдань з надання впевненості
у 2013-2017 рр.**

Рік	Загальний обсяг наданих послуг, од.	Обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту, од.	Ініціативний аудит фінансової звітності	Огляд історичної фінансової інформації	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації
2013	12 778	8 746	2 736	528	768
2014	10634	7 462	2157	550	465
2015	10 033	7 196	1 939	528	370
2016	9 089	6 286	1 935	481	387
2017	8 991	5947	2 138	526	380

Як бачимо з табл. 3.1, в період з 2013 по 2017 рік спостерігається загальне зменшення кількості наданих аудиторських послуг з надання впевненості на 29,64%, в тому числі обсягу надання послуг з обов'язкового аудиту – на 32%, а також завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи

оглядом історичної фінансової інформації – на 50,52%. Натомість, обсяг послуг з ініціативного аудиту після зменшення за 2013-2016 рр. на 29,28%, за 2017 р. збільшився порівняно з 2016 р. на 10,49%. Така ж сама картина з послугами з огляду історичної фінансової інформації: -8,9% за період з 2013 по 2016 р. та +9,36% за 2017 рік у порівнянні з даними 2016 року.

Відсоткове співвідношення розподілу видів замовлень в загальному обсязі завдань з надання впевненості у 2017 р. представлено у вигляді діаграми (рис. 3.3).

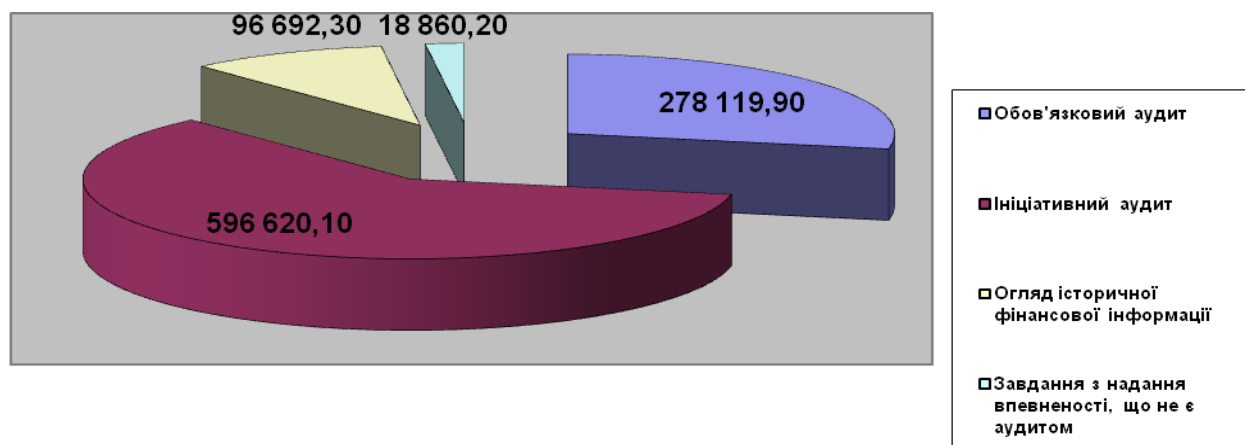


Рис. 3.3. Розподіл видів замовлень в загальному обсязі завдань з надання впевненості у 2017 р.

Згідно з Переліком аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту, 241 українська аудиторська фірма може проводити обов'язкові аудиторські перевірки на підприємствах, що становлять суспільний інтерес. З них 107 фірм (44,4%) розташовані в м. Київ та Київській обл.

Розглянемо більше детально обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес у порівнянні за загальним обсягом наданих аудиторських послуг у 2013-2017 рр. представлено у таблиці 3.2 (на підставі Звітів АПУ за 2013-2017 рр.).

Таблиця 3.2

Обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту у 2013-2017 рр.

Рік	Обсяг наданих послуг, тис. грн..		Обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту	
	в т.ч. кількість замовлень, од.	в т.ч. фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.	в т.ч. кількість замовлень, од.	в т.ч. фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.
2013	44 218	1 314 596,3	8 746	176 061
2014	35 104	1 291 811,8	7 462	192 753,3
2015	35 642	1 761 202,6	7 196	212 529,8
2016	35 552	1 973 102,3	6 286	239 297
2017	34 428	2 126 868,7	5947	278 119,9

Як видно з даних, наданих у таблиці 3.2, загальний обсяг наданих аудиторами та аудиторськими фірмами послуг, у 2017 році скоротився порівняно з 2013 роком на 22,14%. В той же час, за період з 2013 по 2017 рр., загальна вартість наданих послуг збільшилась на 812272,4 грн. Стосовно обсягу наданих аудиторами та аудиторськими фірмами послуг з обов'язкового аудиту, кількість замовлень з 2013 по 2017 рік скоротилася на 32%. Якщо ж проаналізувати фактичний обсяг наданих послуг з обов'язкового аудиту у грошовому еквіваленті, то за цей час він збільшився на 102058,9 тис. грн., що говорить про підвищення вартості аудиторських послуг на українському ринку.

Динаміка зниження обсягу послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що мають суспільний інтерес, наданої суб'єктами аудиторської діяльності за 2013-2017 рр. представлена на рис. 3.4.

Як видно з рис. 3.4, упродовж 2013-2017 рр. спостерігається тенденція до зменшення кількості як загального обсягу надання аудиторських послуг, так і обсягу надання послуг з обов'язкового аудиту, що, на думку АПУ, свідчить про те, що аудиторський ринок змінюється внаслідок дії низки факторів, зокрема кризових явищ у суспільстві, посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, змін в законодавстві. [30]

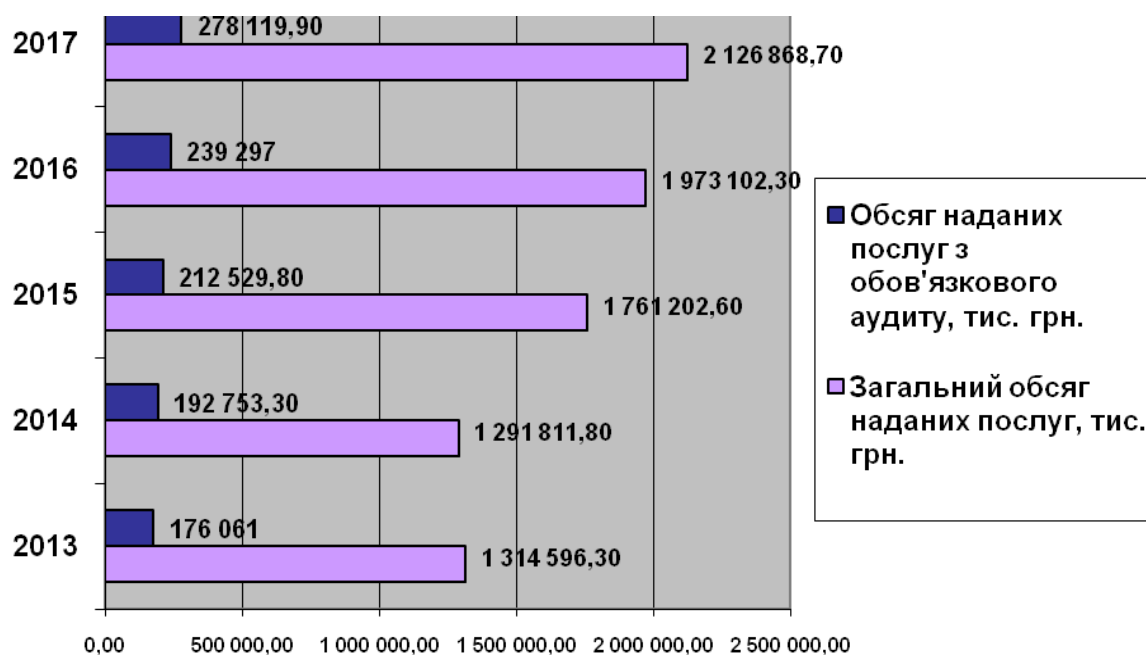


Рис. 3.4. Динаміка зниження обсягу послуг з обов'язкового аудиту суб'єктами аудиторської діяльності за 2013-2017 рр.

Офіційним регулятором вітчизняного аудиту є Аудиторська палата України, 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. [116]

Упродовж 2017 року представники АПУ приймали активну участь у діяльності робочої групи з питань підтримки реформи у сфері аудиторської діяльності в Україні в частині доопрацювання та остаточного узгодження проекту Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності», створеної при Комітеті Верховної Ради України з питань податкової та митної політики. У складі робочої групи також працювали народні депутати України, представники державних органів та аудиторської бізнес-спільноти, представники Світового банку та Практикуючого співтовариства в області бухгалтерського обліку та аудиту «Зміцнення аудиту і звітності в країнах Східного партнерства ЄС (STAREP)», учасницею якого є Україна. [30]

Згідно з рішенням Аудиторської палати України від 12.07.2018 р. № 363/4.1 «Про припинення Аудиторської палати України» проводиться реорганізація шляхом перетворення незалежного органу АПУ, створеної згідно Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125 – XII, у Аудиторську палату України, як юридичну особу, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності, та яка створюється відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. [112]

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.

Відповідно до Закону, аудит фінансової звітності – це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам НП(С)БО, МСФЗ або іншим вимогам. [107]

Основні зміни у новому Законі представлені на рис. 3.5.

Так, згідно до Закону, результатом проведення аудиту фінансової звітності є аудиторський звіт, а не висновок, як було раніше. Крім того, Законом встановлено основні вимоги, що повинні бути визначені в аудиторському звіті.

Визначено новий порядок атестації аудиторів. Аудитором є фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження

аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

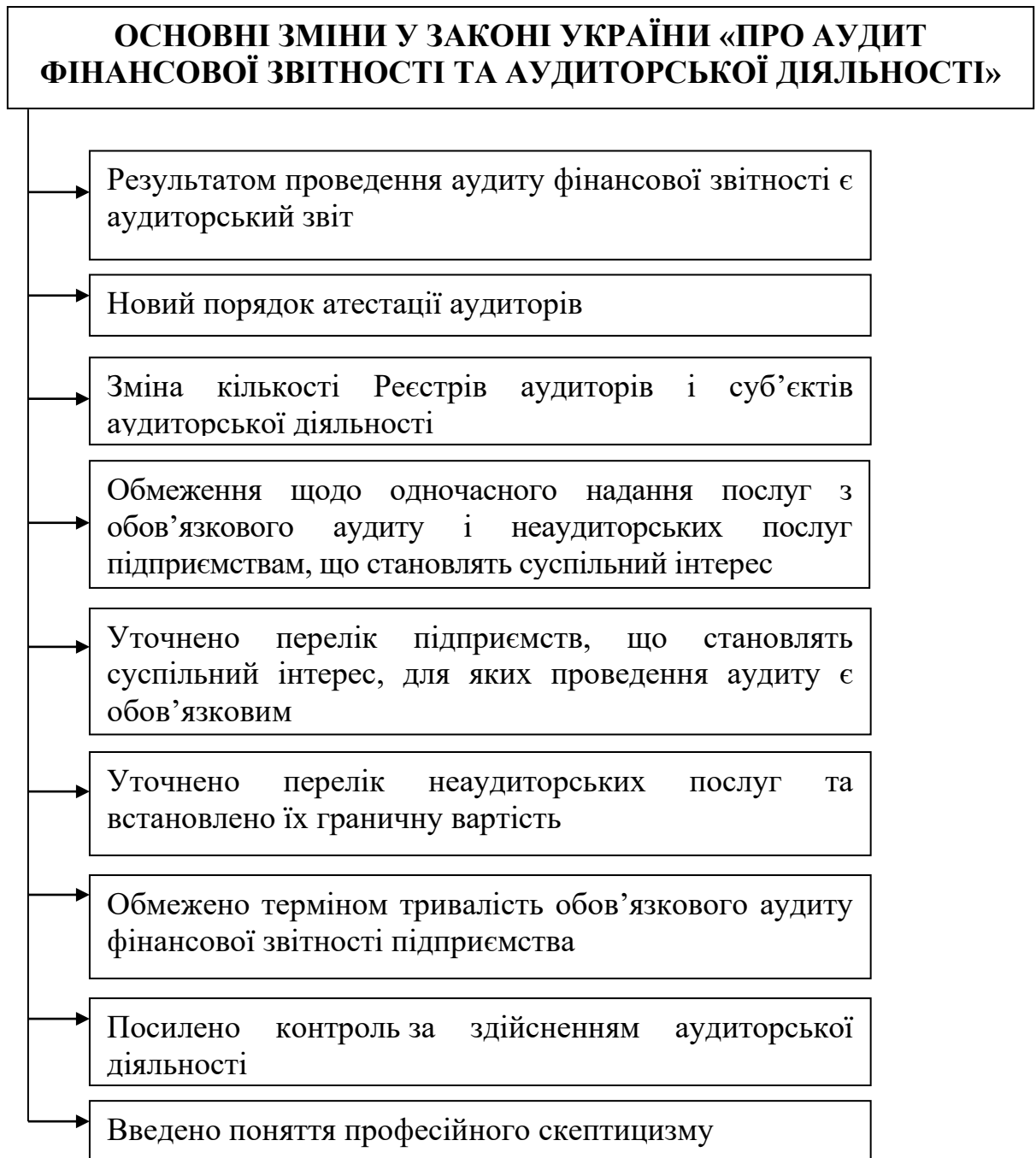


Рис. 3.5. Основні зміни у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Для підтвердження високого рівня теоретичних знань та професійної компетентності така особа повинна успішно скласти відповідні іспити. Після включення до Реєстру фізична особа може займатися аудиторською діяльністю поки її не виключать з нього. Періодичного підтвердження знань

та отримання сертифікату не вимагається, проте аудитору потрібно безперервно проходити професійне навчання.

Крім того, з п'яти реєстрів залишено один Реєстр аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності. Реєстр складається з чотирьох розділів, у кожному з яких міститься інформація про окрему категорію суб'єктів аудиторської діяльності

Встановлено обмеження щодо одночасного надання послуг з обов'язкового аудиту і неаудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес. Також уточнено перелік неаудиторських послуг та встановлено їх граничну вартість.

Крім того, в Законі встановлено обмеження терміну тривалість обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства:

- на 10 років за результатами відкритого конкурсу з відбору суб'єкта аудиторської діяльності;

- на 14 років, якщо у виконанні аудиторського завдання одночасно буде брати участь декілька суб'єктів аудиторської діяльності, а не один за умови, що за результатами обов'язкового аудиту представляється спільний аудиторський звіт.

Наступним нововведенням є посилення контролю за здійсненням аудиторської діяльності, який здійснюватиметься не лише Аудиторською палатою України, а і спеціально створеним Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Так, 28 вересня 2018 року до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань внесено відомості про держану реєстрацію Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю». [117]

Також, у новому Законі розширено перелік підприємств, які підлягають обов'язковій аудиторській перевірці згідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Так, підприємствами, що становлять суспільний інтерес, крім раніше зазначених, є «підприємства,

які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств», а також товариства з обмеженою відповідальністю [105].

Крім того, відзначено, що аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, незважаючи на попередній досвід аудиторів щодо чесності та порядності замовника, фінансова звітність якого перевіряється. Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності повинні критично та із сумнівом підходити до організації фінансово-господарської діяльності, що впливають на оцінку здатності замовника продовжувати її на безперервній основі [107].

Крім введення в дію Закону, слід зазначити, що сучасний напрям розвитку країни прискорює процес впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в системи бухгалтерського обліку, фінансової звітності та професійного аудиту.

Крім того, що в Україні й досі триває процес впровадження МСФЗ, додаються ще й специфічні галузеві проблеми: відмінності у стандартах роботи українських і міжнародних компаній, відсутність системи страхування аудиторських ризиків, недостатній рівень підготовки українських бухгалтерів та аудиторів, особливо щодо застосування ними міжнародних стандартів.

Все це негативно позначається на рівні довіри учасників бізнес-середовища до вітчизняного аудиторського ринку та вітчизняних аудиторів та аудиторських фірм (аудиторів) зокрема.

МСФЗ застосовувані й можуть бути впроваджені в існуючу систему складання та подання фінансової звітності українськими підприємствами, що враховує задоволення інтересів усіх зацікавлених користувачів.

МСФЗ виступають ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для доходів і витрат, оцінює активи і зобов'язання, яка надає можливість об'єктивно розкривати і

віддзеркалювати наявні фінансові ризики у суб'єктів звітування, а також порівнювати результати їхньої діяльності з метою забезпечення адекватного оцінювання їхнього потенціалу та прийняття відповідних управлінських рішень [87].

Проведення аудиту стандартної звітності дозволяє підтвердити або, навпаки, спростувати достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання. Однак підприємства, що виходять на міжнародні ринки, все частіше зацікавлені в перевірці роботи підприємств на окремих напрямках діяльності або виконання контрактів, відповідності фінансової звітності вимогам МСФЗ.

На відміну від стандартної української звітності, МСФЗ відповідає вимогам сучасної економіки. Облік за МСФЗ спрямований на розкриття реального стану справ на підприємстві, і необхідний, наприклад, для публічних акціонерних товариств.

Для того, щоб пройти аудит за МСФЗ, потрібно виконати ряд вимог до інформаційних систем і системи внутрішнього контролю. Звітність за МСФЗ має особливості: наприклад, результати операцій визнаються за фактом їх здійснення, а не за фактом отримання грошових коштів та їх еквівалентів; витрати відносяться до того періоду, коли були нараховані доходи, що обумовлюють дані витрати; статті активів і пасивів сальдувати між собою заборонено (окрім винятків).

Слід зазначити, що сучасні аудитори та аудиторські фірми мають бути компетентними в питаннях методології складання фінансової звітності на основі МСФЗ, бо від розуміння її принципів господарюючими суб'єктами залежить якість аудиторської перевірки. Та нажаль, на сьогодні в Україні немає необхідного числа аудиторів, що мають достатню кваліфікацію для перевірки фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Саме тому підприємства повинні з повною відповідальністю підходити до вибору аудиторської фірми.

15.11.2018 р. від АПУ до Органу суспільного нагляду, а саме до Ради нагляду за аудиторською діяльністю, надійшов лист щодо перегляду

Переліку професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності.

В листі наголошено, що членами Ради АПУ було проаналізовано звіти суб'єктів аудиторської діяльності за 2017 рік та оцінено можливий вплив Переліку на ринок аудиторських послуг. Крім того, було встановлено, що обмежене визнання професійних організацій, сертифікати яких свідчать про високий рівень знань з МСФЗ, може призвести до наступних негативних наслідків, представлених у таблиці 3.3. [51].

Так, за інформацією, поданою в звітах до АПУ за результатами 2017 р., із 330 суб'єктів аудиторської діяльності, що мали право проводити обов'язковий аудит, лише 51 суб'єкт відповідав вимогам на надання послуг з обов'язкового аудиту для підприємств, що становлять суспільний інтерес, а у разі впровадження Переліку, таких суб'єктів залишиться не більше 20.

Таблиця 3.3

Наслідки обмеженої кількості професійних організацій з підтвердженням високим рівнем знань з МСФЗ

№ з/п	Наслідки	Характеристика
1.	Збільшення кількості завдань на одного суб'єкта аудиторської діяльності	Обмеження кількості суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, та штучна монополізація на ринку аудиторських послуг призведе до збільшення кількості завдань на одного суб'єкта аудиторської діяльності, скорочення часу на виконання цих завдань і, як наслідок, негативно відобразиться на якості аудиту.
2.	Обмеження в часі виконання завдання з обов'язкового аудиту банків	У разі скорочення їх кількості, суб'єкти аудиторської діяльності, які залишаться на ринку, не матимуть можливості своєчасно виконати завдання з обов'язкового аудиту банків.
3.	Недовіра до компетентності аудиторів	Виникнення сумнівів щодо кваліфікації аудиторів, які насправді мають достатній досвід та рівень знань з МСФЗ.
4.	Зростання вартості аудиторських послуг	Значне зростання вартості аудиту та аудиторських послуг призведе до масової відмови підприємств від проведення аудиту фінансової звітності, а також дискредитує основну мету Закону.

Крім того, за статистичними даними звітів за 2017 р., суб'єктами аудиторської діяльності було виконано 5947 завдань з обов'язкового аудиту, загальна вартість яких склала 278 млн. грн. [51].

У зв'язку з прийняттям та введенням в дію нового Закону, кількість завдань з обов'язкового аудиту суттєво зросла, внаслідок значного збільшення кількості підприємств, для яких аудиторська перевірка річної фінансової звітності стала обов'язковою. Виходячи з цього, можна дійти висновку, що 20 суб'єктів аудиторської діяльності навряд чи зможуть виконати завдання з обов'язкового аудиту у строки, встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а підприємства, в свою чергу, вчасно не оприлюднять фінансову звітність разом з аудиторським висновком.

Разом з тим, у Листі наголошено, що з метою виконання процедур, передбачених МСА, а також іншими нормативно-законодавчими актами України. Зокрема нормативними актами НБУ, станом на 01.10.2018 р. суб'єкти аудиторської діяльності вже уклали договори на аудит фінансової звітності з банками та іншими підприємствами, які підлягають обов'язковій аудиторській перевірці, та розпочали виконувати завдання. Укладаючи договори, суб'єкти виконували всі вимоги нормативно-законодавчих актів України, зокрема, НБУ завжди визнавав Диплом ACCA DipSFR, як таких, що підтверджує знання МСФЗ, незважаючи на дату його видачі. Наразі, суб'єкти, що надають послуги з обов'язкового аудиту, стурбовані можливим скороченням їх кількості, бо ті суб'єкти, що залишаться на ринку аудиторських послуг, не матимуть можливості своєчасно виконати завдання з обов'язкового аудиту банків.

У зв'язку з цим, Рада АПУ звернулася з проханням терміново переглянути Перелік професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань з МСФЗ для цілей виконання статті 23 нового Закону та підтвердити Перелік, запропонований Радою АПУ, а також

зняти необґрунтовані на їх думку обмеження щодо дати отримання Диплому з МСФЗ DipIFR Russian [51].

Отже, питання впровадження міжнародних стандартів є сучасним, перспективним і неминучим питанням для українських підприємств, завдяки чому Україна матиме змогу піднятися на новий міжнародний рівень розвитку і дасть змогу відкрити для себе новий простір у сфері використання міжнародних стандартів звітності.

Отже, для вирішення вищезазначених проблем доцільно виділити основні шляхи їх подолання та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні за умов все більшого впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме:

- 1) забезпечення безперервного функціонування системи регулювання аудиторської діяльності;
- 2) укладання фундаменту нової системи регулювання аудиторської діяльності;
- 3) забезпечення еволюційності переходу з однієї системи регулювання на іншу;
- 4) мінімізація ризиків можливої некомпетентності нових персоналій в системі регулювання, що відповідає вимогам європейського законодавства у сфері аудиторської діяльності.
- 5) розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги шляхом вивчення міжнародного досвіду з цього питання;
- 6) зменшення обсягів «тіньового» бізнесу;
- 7) підвищення престижу аудиторської професії;
- 8) розробка внутрішньо-фірмових методичних рекомендацій та робочої документації з аудиторської діяльності.

Крім того, впровадження принципів складання й подання фінансової звітності за МСФЗ є стимулом розвитку українського аудита в комбінації з міжнародними стандартами аудита.

Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності в сучасних умовах господарювання, як наслідок, призведе до збільшення кількості аудиторських перевірок підприємств, що складають звітність за МСФЗ, що є важливим не лише для іноземних, але й для національних інвесторів. Не дивлячись на значні труднощі й перешкоди, які виникають при впровадженні у методику і практику організації обліку і аудиту фінансової звітності міжнародних стандартів, іноземний досвід, існуючі вітчизняні методи і підходи дадуть змогу опанувати особливості застосування стандартів українськими підприємствами та суб'єктами аудиторської діяльності.

Отже, аудиторська діяльність в Україні розвивається досить швидкими темпами. Незважаючи на низку пов'язаних з цим проблем, їх глибоке дослідження сприятиме визначенню пріоритетних напрямків удосконалення аудиторської діяльності з огляду на перспективи розвитку ринкової економіки в Україні, а їх розв'язання сприятиме подальшому впровадженню професії аудитора в господарську практику і формуванню високої довіри та впевненості у високій компетентності вітчизняних аудиторів.

3.2. Організація та методичні аспекти аудиторської перевірки фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності

Підписавши Угоду про асоціацію з ЄС у 2014 році, Україна взяла на себе зобов'язання гармонізувати своє законодавство з європейськими нормами. І перш за все це стосується ділового законодавства, включаючи сферу фінансової звітності та аудиту.

З метою виконання зобов'язань України в минулому році були внесені зміни до Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Згідно з новими вимогами закону, підприємства поділяються за

категоріями, і з'являються нові вимоги до аудиту певних категорій підприємств, включаючи підприємства суспільного значення - нове поняття, яке було внесене в українське законодавство відповідно до загальносвітової практики, а також додаткові вимоги до підготовки та оприлюднення фінансової звітності різних категорій підприємств і звіту про управління (management report). 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 [107].

Для більшості компаній України фінансова звітність разом з обов'язковим аудиторським висновком стає надбанням громадськості, оскільки з'являється нова вимога щодо оприлюднення звітності для низки категорій підприємств. Також тепер разом з фінансовою звітністю більшість компаній повинна буде надавати звіт про управління, який відображає стан і перспективи розвитку підприємства і розкриває основні ризики та фактори невизначеності щодо його діяльності. Отже, в результаті нововведень ринок отримає більшу прозорість діяльності бізнесу, що підвищить довіру зарубіжних інвесторів до українських компаній і підвищить інвестиційну привабливість України в цілому. Серед норм, які сприятимуть прозорості аудиторських послуг - вимога щодо створення аудиторського комітету.

Як свідчить аудиторська практика, якщо власником або інвестором, або фінансовою установою, що надає кредити вітчизняному суб'єкту господарювання, є нерезидент, то такий власник, інвестор, банк вимагає звітування за міжнародними стандартами і підтвердження фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами, незалежним аудитором або аудиторською фірмою. На нашу думку, при переході до міжнародних стандартів фінансової звітності, обліковий персонал, а відповідно і аудитор, під час перевірки фінансової звітності мають керуватися міжнародними

стандартами фінансової звітності, зокрема МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [66]. В подальшому вітчизняний суб'єкт господарювання, що має складати звітність за міжнародними стандартами, зобов'язаний організувати і вести бухгалтерський облік за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО), користуючись певними їх тлумаченнями. Іншого шляху Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не передбачає.

Питання не лише необхідності реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, а й адаптації фінансової звітності України до вимог міжнародних поряд із проблемами аудиту звітності за міжнародними стандартами обґрунтовували у своїх працях Г.Г. Кірейцев, С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, В. Костюченко, В.М. Кужельний, В.М. Жук, В.Г. Лінник, В.П. Пархоменко, А. Фаріон, О. Редько, Р. Костирко, І. Дмитренко та інші провідні вчені.

Основною метою аудиту фінансової звітності, підготовленої відповідно до МСФЗ, є перевірка такої звітності на предмет її достовірності та відповідності вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності, а також висловлення думки аудитора з приводу достовірності та адекватності відображення в звітності у всіх істотних аспектах фінансового стану на звітну дату результатів операційної діяльності і руху грошових коштів компанії за звітний період. Однак через розбіжності між національними П(С)БО та МСФЗ існує відповідно і низка особливостей проведення аудиту фінансової звітності, складеної згідно з МСФЗ.

Одна з таких особливостей пов'язана з тим, що хоч П(С)БО суттєво і не суперечать міжнародним стандартам, проте вони не повністю охоплюють усі вимоги МСФЗ щодо подання й розкриття інформації у фінансовій звітності. Тому відповідно на початкових періодах до повного переходу на МСФЗ для формування фінансової звітності за Міжнародними стандартами українські підприємства використовують або метод трансформації

фінансової звітності, складеної згідно з П(С)БО, або метод паралельного ведення обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

На підставі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що на практиці нерідко зустрічаються випадки, коли при укладенні договору на аудит замовник «має на увазі» надання додаткових послуг, зокрема щодо підготовки фінансової звітності за МСФЗ на підставі даних українського бухгалтерського обліку. В період переходу підприємств на МСФЗ серед послуг, які аудитори можуть надавати таким підприємствам, є як аудит фінансової звітності, складеної відповідно до вимог МСФЗ, так і консультаційні послуги з підготовки фінансової звітності відповідно до МСФЗ. У такому випадку на нашу думку, поєднання послуг з аудиту і підготовки звітності в одній аудиторській компанії неможливе, оскільки суперечить вимогам МСА насамперед через порушення принципу незалежності. Аудиторська компанія, що склала фінансову звітність за МСФЗ, не має права проводити аудит такої звітності та складати аудиторський висновок її достовірності. Принцип незалежності аудитора (відсутність будь-якого впливу на формування думки аудитора про діяльність підприємства, що перевіряється, при складанні аудиторського висновку) є важливим для забезпечення довіри до якості аудиту.

Аудит фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ, проводиться згідно з вимогами Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА) щодо обсягу аудиторських процедур, видів тестів та формату аудиторського висновку [60].

МСА дозволяють не тільки використовувати конкретні методи та процедури аудиторських доказів, але й методи отримання доказів у конкретних випадках.

Аудит фінансової звітності, складеної за МСФЗ, включає:

- перевірку представленої до перевірки звітності на предмет її відповідності Міжнародним стандартам фінансової звітності;

- збір доказів, що підтверджують відповідність фінансової звітності всім критеріям її підготовки, достовірності та повноти розкриття інформації, що міститься в ній;

- оцінку принципів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, визначених його керівництвом;

- оцінку наданої фінансової звітності в цілому, складання висновку щодо предмета перевірки, у тому числі відображення фактів, для виявлення яких вона проводилася.

У зв'язку з тим, що в Україні триває процес впровадження МСФЗ, досить часто аудиторам доводиться проводити аудит фінансової звітності, яка складена за Міжнародними стандартами вперше.

Аудит такої першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, виділяється також певними особливостями. Процес складання першої звітності за МСФЗ досить складний.

Важливим питанням при цьому є перевірка аудиторами виконання підприємством вимог МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Першою фінансовою звітністю за МСФЗ згідно з МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» є перша річна фінансова звітність, у якій суб'єкт господарювання застосовує Міжнародні стандарти фінансової звітності і шляхом чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ.

Аудит такої першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ, додатково передбачає:

- перевірку правильності визначення дати переходу на МСФЗ та першого звітного періоду за МСФЗ. Відповідно до додатку А МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» датою переходу на МСФЗ є початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ, а першим звітним періодом за МСФЗ

вважається найпізніший звітний період, охоплений першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за МСФЗ;

перевірку наявності безумовної заяви підприємства про дотримання всіх МСФЗ, яка зазначається у примітках до фінансової звітності підприємства, що вперше складає звітність за МСФЗ. Включення такої заяви у звітність є визначальним під час ухвалення рішення користувачами про те, чи є звітність цього підприємства складеною відповідно до МСФЗ. У випадку якщо підприємство у звітності заявляє про повну й безумовну відповідність усім МСФЗ у першій звітності, але фактично не виконує вимоги певного стандарту, це повинно бути відзначено аудитором у висновку до звітності (тобто має бути наданий модифікований аудиторський висновок). У цьому випадку чітка та беззастережна заява про відповідність МСФЗ є переважною над фактичним відступом від одного зі стандартів під час вирішення питання про те, чи застосовує підприємство МСФЗ уперше;

перевірка правильності оцінки елементів звітності на дату переходу. Оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися та відображатися елементи фінансових звітів у звітах про фінансовий стан і про прибутки та збитки. Це передбачає вибір певної бази (основи) оцінки. У фінансових звітах використовують декілька різних основ оцінки з різним ступенем і в різних комбінаціях, а саме: історичну собівартість; поточну собівартість; вартість реалізації (погашення); теперішню вартість.

Перевірку правильності складання «вхідного» балансу на дату переходу на МСФЗ, трансформованого із балансу згідно з національними П(С)БО. Серед кроків, які повинно зробити підприємство, що вперше застосовує МСФЗ, у «вхідному» балансі на дату переходу згідно з МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» можна виділити наступні основні кроки:

- визнати всі активи й зобов'язання, визнання яких потрібно за МСФЗ, але вони не були визнані за П(С)БО;

- припинити визнання активів або зобов'язань, які були визнані відповідно до попередніх національних П(С)БО, але не можуть бути визнані відповідно до МСФЗ;

- перекласифікувати статті активів або зобов'язань, визнаних за П(С)БО, що мають іншу класифікацію відповідно до МСФЗ

- застосовувати МСФЗ для оцінки визнаних активів і зобов'язань.

Усі необхідні коригування на дату переходу здійснюються шляхом перерахунку відповідних статей у кореспонденції з нерозподіленим прибутком.

Перевірку правильності підготовленої порівняльної інформації до першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Як передбачено пунктом 21 МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», перша фінансова звітність суб'єкта господарювання за МСФЗ має містити принаймні три звіти про фінансовий стан, два звіти про прибуток та збиток та інший сукупний дохід, два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо їх подають), два звіти про рух грошових коштів і два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки, що включають порівняльну інформацію для всіх поданих фінансових звітів.

Перевірку повноти розкриття інформації щодо впливу переходу на МСФЗ на показники фінансової звітності. Відповідно до пункту 24 МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, має включати:

- узгодження його власного капіталу у звітності за попередніми П(С)БО з його власним капіталом за МСФЗ для обох дат, а саме: дати переходу на МСФЗ та дати кінця найпізнішого періоду, відображеного в найостаннішій річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання за попередніми П(С)БО;

- узгодження загального сукупного прибутку за МСФЗ за найпізніший період у найостаннішій річній фінансовій звітності суб'єкта

господарювання. Відправною точкою для такого узгодження є загальний сукупний прибуток за попередніми ЗПБО за той самий період або, якщо суб'єкт господарювання не відображає в звітності таку загальну суму, прибуток або збиток за попередніми ЗПБО.

Перевірку правильності застосування винятків ретроспективного застосування МСФЗ. Обов'язкові винятки відносно ретроспективного застосування МСФЗ передбачені в МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» відносно:

- припинення визнання фінансових активів та фінансових зобов'язань (параграфи Б2 та Б3 МСФЗ 1);
- обліку хеджування (параграфи Б4 – Б6 МСФЗ 1);
- неконтрольованих часток (параграф Б7 МСФЗ 1);
- класифікація оцінки фінансових активів (параграф Б8 МСФЗ 1);
- вбудованих похідних фінансових інструментів;
- державних позик (параграфи Б10 – Б12).

Крім того, МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» містить також і низку необов'язкових звільнень відносно положень різних стандартів, що стосуються:

- заснованих на акціях платежів;
- договорів страхування;
- вартості прийняття до обліку основних засобів; нематеріальних активів та інвестиційного майна; оренди; пенсійних планів; накопичених різниць під час перерахування валюти звітності; інвестицій у дочірні, спільно контрольовані й асоційовані підприємства; фінансових інструментів, зобов'язань щодо виведення об'єктів основних засобів із експлуатації, витрат на позики, переводу активів від клієнтів, значної гіперінфляції.

Перевірку відповідності складеної підприємством облікової політики МСФЗ. Під час підготовки «вхідного» балансу й звітних форм за перший звітний період положення облікової політики, що застосовувалася, повинні відповідати всім МСФЗ, які діють на кінець першого звітного періоду.

Облікова політика підприємства, що вперше застосовує МСФЗ, має бути послідовною та єдиною під час підготовки «вхідного» балансу й звітних форм за перший звітний період і порівняльні періоди. Підприємству, що складає облікову політику за МСФЗ з чистого аркуша, можна проаналізувати стандарти, які набирають чинності в майбутньому, а також очікувані зміни до МСФЗ. Дострокове застосування деяких стандартів може допомогти уникнути внесення змін до облікової політики й ретроспективного перерахування показників звітності відповідно до облікової політики, що змінилася. Положення облікової політики за МСФЗ можуть відрізнятися від положень облікової політики підприємства, що застосовує П(С)БО. Коригування, пов'язані з різницею в методах облікової політики за П(С)БО й МСФЗ, відображаються під час складання вступного балансу в нерозподіленому прибутку

Представляє інтерес схема організації аудиту фінансової звітності або виконання завдання з погоджених процедур зовнішнім аудитором, розроблена О. Лубенченко, яка має на увазі проведення кроків «навпаки», аудитор іде від даних фінансової звітності, звіряє їх з даними облікових регістрів і перевіряє первинні документи вибірково, виходячи з рівня суттєвості, обраного для перевірки [55] (рис.3.6.).



Рис. 3.6. Схема організації аудиту фінансової звітності або виконання завдання з погоджених процедур зовнішнім аудитором

Тобто, уклавши угоду і спланувавши перевірку, аудитор, незалежно від того, що є об'єктом перевірки, чи то фінансова звітність, чи то її компонент, чи то певна господарська операція, починає роботу з дослідження облікової політики, яка має відповідати Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, якщо йдеться про фінансову звітність, складену відповідно до міжнародних стандартів.

В Концептуальній основі викладені твердження концепції, які покладені в основу підготовки фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності:

- мета складання та надання фінансової звітності;
- якісні характеристики;
- елементи фінансової звітності;
- визнання і оцінка;
- представлення та розкриття інформації.

Міжнародні стандарти фінансової звітності ґрунтуються на трьох головних концепціях:

- справедливій вартості;
- пріоритеті економічного змісту над правовою формою;
- прозорості.

Суть концепції справедливої вартості полягає у тому, що активи і пасиви мають бути відображені за тією вартістю, яка найкращим чином може інформувати користувачів звітності про реальну вартість об'єктів обліку. Так, МСБО 2 «Запаси» містить вимогу обліковувати запаси за найменшою з вартостей: за ціною придбання або за чистою вартістю реалізації. Як свідчить аудиторська практика, вітчизняні обліковці, складаючи звітність відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, не проводить уцінку товарно-матеріальних цінностей до чистої вартості реалізації. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) не виходять з єдності економічного змісту та правової форми, що є пріоритетним для українських стандартів. В

Україні при відображенні господарських операцій в обліку віддається перевага саме правовій формі.

Так, визнання активів і відображення їх в обліку проводиться на підставі первинного документа і майже ніколи не враховує отримання економічних вигід у майбутньому від такого активу. У звітності, складеній за МСФЗ, розкривається достатньо великий обсяг інформації про діяльність підприємства, який подається у примітках до фінансової звітності і розкриває інформацію про бізнес, оподаткування, невизнані (умовні) зобов'язання, події після дати балансу, іншу управлінську інформацію. Примітки складаються у довільній формі. В той же час українські обліковці звикли до їх стандартизації. Вітчизняні підприємства зазвичай складають та надають фінансову звітність до органів статистики, Державної фіскальної служби, інших державних органів.

Метою ж надання фінансової звітності за МСФЗ є - надання корисної інформації для власників, наявних і потенційних інвесторів, кредиторів для прийняття ними рішень про продовження співпраці з суб'єктом, що звітує: надання йому певних ресурсів, покупка, продаж товарів, робіт, послуг тощо. І це є головною відмінністю. Власники, інвестори, кредитори мають оцінити перспективи суб'єкта відносно майбутніх чистих надходжень грошових коштів, а для цього їм необхідно мати інформацію про бізнес суб'єкта, що звітує, його ресурси, вимоги законодавства до певних видів господарської діяльності, інформацію про ефективність роботи керівництва, наприклад, інформацію про захист ресурсів від негативних економічних факторів, запобігання ризикам підприємницької діяльності.

Якісними характеристиками фінансової звітності, на які слід звернути увагу аудитора, є:

- доречність – це можливість вплинути на рішення користувачів;
- достовірність – повне відображення (чисельне відображення та опис господарських операцій);
- нейтральне відображення, відсутність упередженості;

- зіставлення – встановлення спільних і відмінних ознак між процесами, об'єктами обліку;

- своєчасність – наявність доступної інформації у осіб, що приймають рішення на підставі фінансової звітності, саме в той час, коли представлена інформація може вплинути на такі рішення;

- зрозумілість – чітка, лаконічна класифікація, систематизація представленої інформації, фінансова звітність має зрозумілі фундаментальні елементи: активи (необоротні і оборотні), зобов'язання (поточні і довгострокові), капітал, доходи, витрати;

- безперервності діяльності – при підготовці фінансової звітності необхідно виходити з того, що суб'єкт буде продовжувати свою діяльність у доступному для огляду майбутньому, тобто у нього немає ні наміру, ні необхідності ліквідуватися або суттєво скорочувати масштаби своєї діяльності.

Цілями аудитора при аудиті фінансової звітності є: сформулювати думку про фінансові звіти, виходячи з оцінки висновків, на основі отриманих аудиторських доказів та чітко висловити думку в письмовому звіті, який описує підставу для висловлення такої думки. На завершальному етапі аудиту, перед наданням аудиторського звіту, аудитор надає управлінському персоналу лист-повідомлення щодо виявлених під час аудиту помилок та визначає суттєвість їх впливу на показники фінансової звітності. Якщо ж управлінський персонал приймає рішення про виправлення помилок та вносить відповідні зміни до фінансової звітності, він про це повідомляє аудитора та подає нову фінансову звітність.

Господарській діяльності властива певна невизначеність, тобто певна кількість статей у фінансовій звітності не може бути достовірно оцінена. Деякі статті можливо оцінити лише попередньо. Попередня оцінка пов'язана з судженням, яке ґрунтується на самій останній наявній достовірній інформації. Ми вважаємо, що у цьому випадку потрібні попередні оцінки для: безнадійних боргів; ступеня старіння запасів; справедливої вартості

фінансових активів або фінансових зобов'язань; термінів корисної експлуатації активів тощо. Застосування обґрунтованої попередньої оцінки є важливою частиною складання фінансових звітів. І активи, і зобов'язання, і капітал, і доходи, і витрати мають бути надійно оцінені на момент здійснення господарської операції і на дату балансу. Дослідивши основні положення облікової політики, аудитор переходить до процесу планування аудиторського завдання, складання стратегії і плану перевірки фінансової звітності, складеної за МСФЗ, або складання плану виконання завдання з угоджених процедур. Загальна стратегія аудиту встановлює обсяг, час і напрями аудиту, виходячи з цілей завдання, визначеного рівня суттєвості, уточнює характер і обсяг ресурсів, необхідних для виконання аудиторського завдання. План аудиту є описом характеру, часу та обсягу запланованих аудиторських процедур оцінювання аудиторських ризиків, характер, час та обсяг запланованих аудиторських процедур на рівні тверджень відповідно до МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», інші заплановані аудиторські процедури. Як вже відзначалось, якщо користувачем фінансової звітності є зовнішній користувач – нерезидент, то такий користувач прагне отримати звітність в вільноконвертованій валюті або у валюті країни, де він знаходиться, яка може не збігатися з функціональною валютою [60]. Функціональна валюта – це валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність. За МСБО 21 «Вплив зміни валютних курсів» суб'єкт господарювання може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами: проводячи операції в іноземній валюті або маючи закордонні господарські одиниці. Також суб'єкт господарювання може подавати свою фінансову звітність в іноземній валюті [60]. Таким чином, вимоги користувача фінансової звітності не суперечать вимогам МСБО 21. Якщо фінансова звітність сформована у гривні, надається внутрішнім користувачам згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», то цілком можлива її подача користувачу – нерезиденту в іншій валюті на його вимогу. Крім того, і

обліковий персонал суб'єкта господарювання, і внутрішній аудитор мають звернути увагу на вимоги МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» [71]. Загальновідомо, що інфляція означає зростання рівня цін (або, іншими словами, це є падіння купівельної спроможності грошей). Гіперінфляція – це інфляція, що вийшла з-під контролю, ситуація, коли ціни стрімко зростають разом зі швидким знеціненням грошової одиниці. Зазвичай гіперінфляція визначається як інфляція з темпами більше ніж 50 % на місяць. Формальний критерій гіперінфляції був введений американським ученим Філіпом Кеганом: початком гіперінфляції вважається місяць, в якому зростання цін вперше перевищує 50 %, а кінцем – місяць, попередній тому, в якому зростання цін падає нижче цієї критичної точки і не досягає її знову хоча б протягом року. В неформальному значенні термін застосовується до набагато менших темпів інфляції [147]. Слід зауважити, що на думку зарубіжних аналітиків, гіперінфляція є політичним явищем. Україна не матиме нормальної економіки в будь-якій перспективі, якщо не зупинить вільного падіння своєї грошової одиниці [148].

Наступним кроком аудитора – керівника перевірки (партнера по завданню) є складання плану перевірки. У плані перевірки, крім вищезазначених питань, що висвітлені у стратегії, на першому етапі розглядаються процедури оцінювання аудиторських ризиків. Аудиторський ризик (ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені) має певні складові. Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення та ризику не виявлення. Ризик суттєвого викривлення – це ризик того, що фінансові звіти суттєво викривлені до аудиторської перевірки. Складається з двох компонентів: властивий ризик та ризик контролю. Ризик невиявлення – це ризик того, що аудитор не виявить викривлення, яке існує у твердженні і може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями. Ризик невиявлення – це функція ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором (рис. 3.7.).

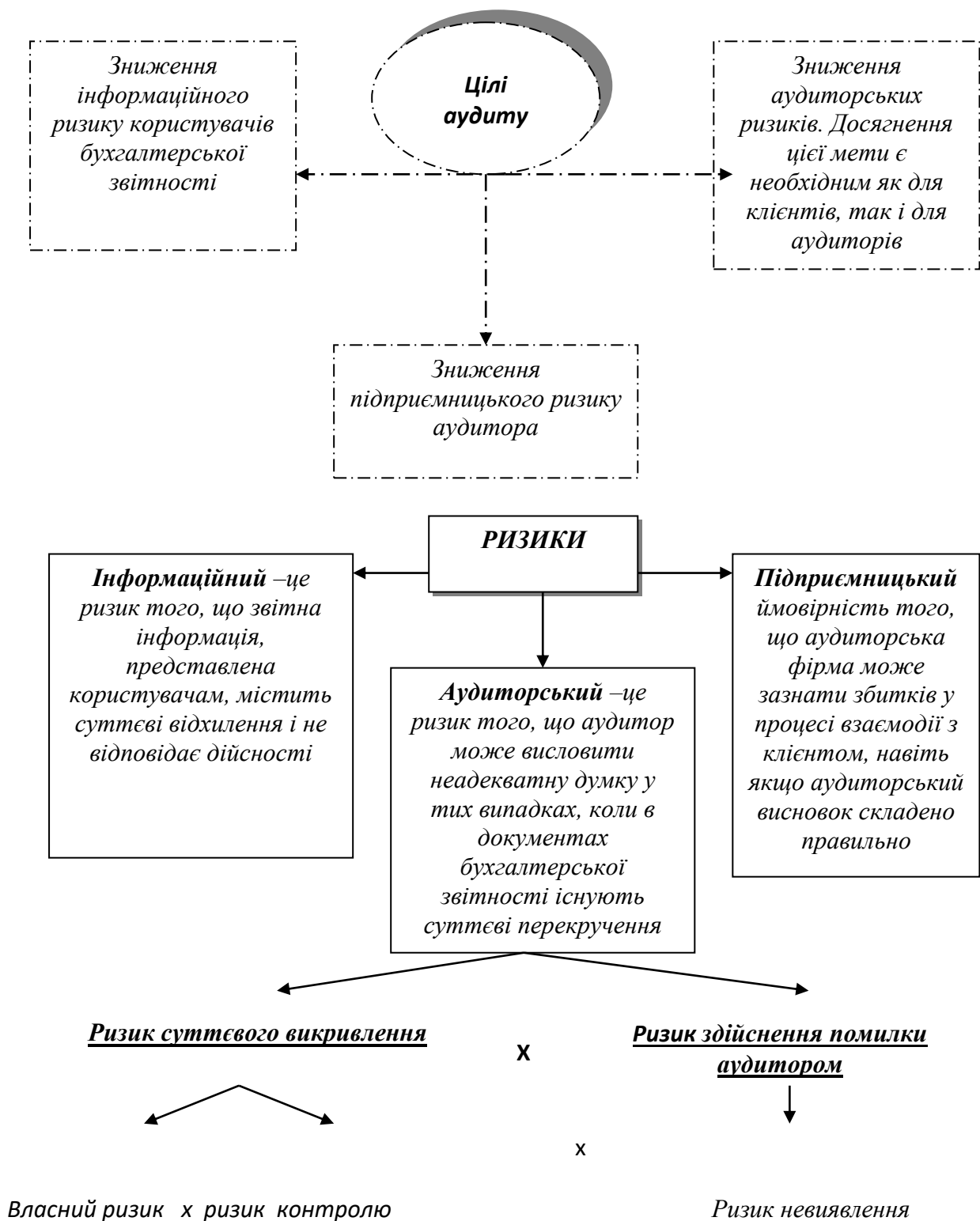


Рис. 3.7. Компоненти аудиторського ризику

Аудитор має отримати тим більше переконливі аудиторські докази, чим вище оцінка ризику на рівні тверджень фінансової звітності, за кожним класом операцій, за залишками по рахунках, розкриттям інформації. На

завершальному етапі аудитор проводить звіряння отриманих даних з даними фінансової звітності, визначає відхилення і їх вплив на думку аудитора, проводить аналітичні процедури. Крім того, аудитор проводить тест оцінки отриманих аудиторських доказів чи достатньо їх для складання аудиторського висновку, чи буде такий висновок відображати дійсний стан речей на підприємстві.

Процедура проведення аудиту за стандартами МСФЗ полягає в тестуванні аудиторських доказів, таких як:

- Оцінка застосовуваних у компанії принципів бух обліку;
- Перевірка достовірності поданих штатними фахівцями клієнта показників;
- Перевірка розкриття всіх аспектів господарської діяльності компанії в звітності МСФЗ;
- Оцінка суттєвості оціночних критеріїв, які застосовуються менеджментом - оцінка коректності подання звітності в цілому.

На нашу думку, одним із важливих завдань є вивчення процедури формування міжнародної корпоративної або консолідованої звітності і перевірка відповідності її стандартам МСФЗ, оскільки саме тут дуже часто криються методологічні помилки, які в подальшому призводять до спотворення фінансових показників в Балансі, Звіті про прибутки і збитки та інших формах Міжнародної Звітності.

При цьому важливим фактором, що впливає на застосовувані процедури, є відповідь на питання, чи ведеться паралельно облік по МСФЗ і національних стандартах бухгалтерського обліку України, або міжнародна звітність виходить шляхом компіляції отриманих фінансових показників.

Для відповіді на питання про достовірність звітності, на наш погляд необхідно перевіряти всі аспекти діяльності підприємства, у тому числі активи, пасиви, власний капітал, доходи і витрати за звітний період.

Результатом відображення цих величин є фінансові звіти, складені відповідно до МСФЗ (IFRS Statements), такі як Баланс (Balance Sheet), Звіт про

прибутки і збитки (Profit and Loss Statement или Income Statement), Звіт про рух грошових коштів (Cash Flow Statement), звіт про зміни в капіталі (Statement of Changes in Equity).

Для кожної конкретної галузі актуальна своя структура міжнародної звітності. Так як показники базуються на даних бухгалтерського обліку, інформація, представлена в конкретних формах, може частково або повністю перетинатися. При перевірці правильності складання Балансу, необхідно аналізувати правильність відображення у фінансових документах активів (оборотних і необоротних) і пасивів (капітал і резерви, довгострокові і короткострокові зобов'язання).

Наступним важливим аспектом аудиту звітності за міжнародними стандартами є перевірка правильності відображення даних про діяльність підприємства у Звіті про прибутки і збитки (Profit and Loss Statement или Income Statement), який, по суті, є основним документом, який розкриває фінансовий аспект діяльності компанії за період. Ми вважаємо, що для розуміння правильності відображення та розкриття фінансових показників важливим є поняття сукупний дохід (Comprehensive Income), яке враховує всі аспекти доходів і витрат, у тому числі пов'язані з фінансовими діями акціонерів і фінансовими відносинами з третіми структурами.

Базою для розуміння правильності складання Балансу та Звіту про прибутки і збитки мають бути дані Звіту про рух грошових коштів (Cash Flow Statement). Даний звіт складається з трьох частин, що відображають рух грошових коштів, пов'язане з операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Діяльність компанії не розкривається повністю, якщо не складений Звіт про зміни капіталу (Statement of Changes in Equity). При перевірці правильності складання цього звіту повинні розглядатися грошові трансакції, пов'язані з власниками та акціонерами бізнесу - як вливання капіталу в компанію, так і виплата дивідендів або перерозподіл в структурі акціонерного капіталу.

Крім аналізу правильності складання перерахованих форм звітності, при аудиті за Міжнародними Стандартами важливими є коментарі (notes) до наданих формами звітності, оскільки саме коментарі дозволяють користувачеві фінансової інформації - будь то фінансовий менеджер компанії, потенційний інвестор або кредитний комітет банку - швидко зрозуміти ситуацію в компанії і прийняти потрібне рішення. На жаль, в деяких випадках форми заповнюються механічно, і коментарі не містять якісного аналізу фінансової діяльності. Головним завданням повинно бути надання клієнту впевненості в тому, що міжнародна звітність буде правильно інтерпретована її отримувачами.

Результатом проведення аудиту є аудиторський висновок, в якому робиться огляд фінансової звітності згідно Міжнародних Стандартів Аудиту та надається висновок про наявність або відсутність ознак недостовірності звітності. Залежно від наявності таких ознак, висновок може бути позитивним, умовно-позитивним чи негативним. Ми вважаємо, що за домовленістю з клієнтом, за результатами аудиту можуть надаватися Рекомендації щодо складання та застосування Форм звітності Відповідно до Міжнародних Стандартів. Додатковим результатом проведеного аудиту в багатьох випадках є виявлення ризиків бізнесу, вузьких і проблемних місць і аналіз заходів щодо їх усунення.

На підставі проведеного дослідження, щодо вартості робіт аудиту відповідно до МСФЗ, ми дійшли висновку, що вартість робіт залежить від таких факторів:

- Галузь, в якій працює компанія;
- Корпоративна структура власності та організаційно-правова структура групи (основні акціонери, участь компанії в акціонерному капіталі інших компаній, як вітчизняних, так і зарубіжних), наявність філій та представництв, процедури складання звітності підрозділами групи та її консолідація;

- Система ведення бухобліку, форми ведення обліку, бухгалтерське програмне забезпечення і приємним ERP-системи, кількість співробітників бухгалтерії та система їх взаємодії;

- Для яких користувачів і з якою метою складена звітність;

- Інформація про власний капітал, власність, активи і пасиви, постачальників та покупців, дебіторів та кредиторів, доходи та витрати за період, запаси, кількість співробітників компанії та інших суттєвих аспектах господарської діяльності.

Ми поділяємо думку Дугаря Т.Є. щодо комплексного проведення аудиту звітності, складеної за МСФЗ. Автор вважає, що комплексний аудит (Due diligence) – це аналіз усіх ризиків компанії (групи компаній), у тому числі фінансових, податкових, юридичних і кадрових, він також включає в себе оцінку вартості компанії (групи компаній) та її фінансового стану. У процесі проведення комплексного аудиту (Due diligence) фахівцями повинна здійснюватися комплексна перевірка, яка складається із цілісних блоків (аудиторських) процедур різного рівня.

1. Фінансовий аудит (Financial Due Diligence – аудит фінансової звітності) є незалежною аудиторською перевіркою, що вимагає вивчення фінансових ризиків компанії (або групи компаній). Оцінку вартості компанії та її фінансового стану розмежовують за такими аудиторськими процедурами: – EBITDA (англ. Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization) – аналітичний показник, що дорівнює обсягу прибутку до вирахування витрат із виплати відсотків, податків, зносу і нарахованої амортизації, прибуток до оподаткування; чистий прибуток; чисті активи; – правильність складання балансу; – доходи і витрати, достовірність пояснень до них; – показники оборотності та прибутковості; – основні засоби, товарні та матеріальні запаси; – фінансові вкладення, дебіторська заборгованість; – операції зі взаємозалежними особами; – кредиторська заборгованість за позиками, кредитами, за розрахунками з постачальниками; – невраховані зобов'язання; – інвентаризація пасивів і активів організації та ін.

2. Юридичний аудит (Legal Due Diligence) – аналіз юридичних ризиків компанії (групи компаній) із розкриттям:

2.1. юридичний аудит (Legal Due Diligence) корпоративного управління;

2.2. юридичний аудит у сфері акцій та акціонерів Компанії;

2.3. юридичний аудит регулюючих аспектів діяльності компанії;

2.4. юридичний аудит основних контрактів, договорів;

2.5. юридичний аудит документації, що підтверджує майнові права;

2.6. юридичний аудит у сфері трудових відносин;

2.7. юридичний аудит судових позовів та інших претензій.

3. Податковий аудит (Tax Due Diligence) є незалежною аудиторською перевіркою, яка передбачає аналіз і оцінку податкових ризиків компанії (або групи компаній) та проводиться з метою визначення помилок нарахування і сплати податків та інших зобов'язань до бюджетів різних рівнів у процесі ведення податкового обліку та складання податкової звітної документації: – вивчення структури і динаміки основних податкових зобов'язань; – фактичні податкові зобов'язання компанії (групи компаній); – оптимізація обліку доходів і витрат; – правильність нарахування та своєчасна оплата податкових обов'язкових платежів; – основні податкові ризики; – правомірність використання податкових пільг; – невраховані зобов'язання; – розрахунок потенційно можливих донарахувань податкових зобов'язань, пені і штрафів за виявленими податковими ризиками; – перевірка правильності складання податкових декларацій і розрахунків по податках.

4. Визначення фінансових показників (Carrying direct cost) – перевірка, що проводиться з метою визначення фінансових показників бізнесу за відсутності або недостовірності первинного обліку.

5. Аналіз кадрових ризиків (HR Due Diligence) – перевірка вікового і професійного складу співробітників компанії, фактичного нарахування заробітної плати, інше[24].

Контроль як функція управління є випробуванням у різних системах протягом багатьох десятиріч, зокрема це процес, спрямований на досягнення стратегічних довгострокових цілей підприємства, що і є результатом дій керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності суб'єкта господарювання загалом та його окремих підрозділів [46]. Недоліками впровадження аудиту фінансової звітності в Україні у підприємствах, які застосовують МСФЗ, є:

- складність впровадження самих МСФЗ;
- професійна підготовка і знання фінансистів та бухгалтерів у сфері МСФЗ, які тягнуть за собою значні фінансові навантаження;
- дефіцит кваліфікованих спеціалістів у питаннях МСФЗ;
- непридатність використання МСФЗ в окремих галузях економіки; – вимоги від бухгалтерів, аудиторів знання професійної англійської мови, достовірного і правильного перекладу стандартів.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що на сьогодні можна лише з певною часткою умовності говорити про сформованість української системи аудиту фінансової звітності компаній, складеної за МСФЗ. По суті, ця система знаходиться в стадії становлення, не розроблені конкретні механізми переходу на фінансову звітність за МСФЗ. Поки не завершено реформу бухгалтерського обліку, складно прогнозувати, наскільки і яким чином вона позначиться на якості фінансової звітності та аудиторських послуг.

Забезпечення надійності інформації у фінансовій звітності за МСФЗ – досить складне завдання, яке в різних компаніях реалізується по-різному. На наш погляд, найдоцільнішим є створення спеціальної служби внутрішнього контролю або внутрішнього аудиту. Матеріальні витрати на створення такої служби будуть виправдані запобіганням та виправленням помилок у звітності, що дозволить уникнути витрат, пов'язаних із санкціями за недостовірність звітних даних. За відсутності можливості створення служби внутрішнього контролю або внутрішнього аудиту, наприклад, на малому підприємстві, потрібно застосовувати інші шляхи вирішення проблеми.

Одним із них є використання спеціалізованих програмних продуктів і використання послуг відповідних фахівців з інформаційних технологій, наприклад, за допомогою спеціальних «перевірочних» надбудов над використовуваним програмним продуктом. Така перевірка за допомогою надбудов дозволить виключити найбільш грубі помилки. Можливим варіантом є підключення до вирішення даної проблеми аудиторів, які вже перевіряли звітність такої компанії, якщо в число надаваних ними послуг входить консультування. Необхідною є також розробка спеціальних методів, способів, а також ключових аспектів, які відносяться до області найбільшого ризику і потребують більш ретельної перевірки. Перевірку не варто відкладати на час підготовки самої звітності або після неї (у цей період буде мало часу), найкращим засобом є оперативний та превентивний контроль. Важливим також є закріплення в обліковій політиці спрямованості підприємства на підвищення надійності та достовірності фінансової звітності.

Запропоновані організаційні заходи щодо аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, мають уніфікований характер і можуть бути застосовані як суб'єктом аудиторської діяльності, так і службами внутрішнього аудиту суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, а саме: загальна стратегія аудиту фінансової звітності, план перевірки, визначення ризиків суттєвих викривлень, невиявлення помилок тощо.

3.3 Концепція і методологія внутрішнього аудиту в період адаптації і гармонізації з МСФЗ і МСА

З розвитком транснаціональних корпорацій, інтеграції і перетворенням аудиторських фірм на великі міжнародні групи з'явилася необхідність уніфікації аудиту в міжнародному масштабі. Слід зазначити, що одним з

основних показників успішної діяльності організації є її здатність реалізовувати стратегічні і тактичні плани, притягати капітал, генерувати грошові кошти впродовж необмеженого періоду часу. Ці функції реалізуються за рахунок надання на ринок якісного продукту, здатного залучити нових клієнтів і позитивно вплинути на репутацію організації. Оскільки зацікавлені користувачі отримують необхідну інформацію з фінансової звітності, то нині велика увага приділяється її достовірності і прозорості. Чим суворіший контроль зазнає окремо взята фінансова інформація і взагалі звітність організації, тим більше довіри з боку зовнішніх і внутрішніх користувачів, а значить можливостей для стабільного функціонування і розширення діяльності. 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. Аудит є видом інформаційно - інтелектуальної діяльності, яка спрямована на перевірку відповідності господарської діяльності організації встановленим правилам і нормам і здійснюється кваліфікованими співробітниками.

Залежно від статусу аудитора, що здійснює аудиторські процедури, виділяють внутрішній і зовнішній аудит. Внутрішній аудит, будучи невід'ємною частиною системи управлінського контролю організації, оцінює ефективність функціонування її системи управління, маючи методи і зміст схожими із зовнішнім аудитом, дозволяє істотно скоротити об'єм останнього.

Метою зовнішнього аудиту є підтвердження достовірності бухгалтерської звітності для зовнішніх зацікавлених користувачів. Виходячи з мети зовнішнього аудиту, його завданням є виявлення недоліків в методиці і організації бухгалтерського обліку, складанні звітності, оподаткуванні,

здійснення аналітичних процедур і розробка рекомендацій по підвищенню ефективності фінансової діяльності організації.

Внутрішній і зовнішній аудит, розглядаючи діяльність організації з різних позицій і переслідуючи різні цілі, в сукупності утворюють його систему (Рис. 3.8.).

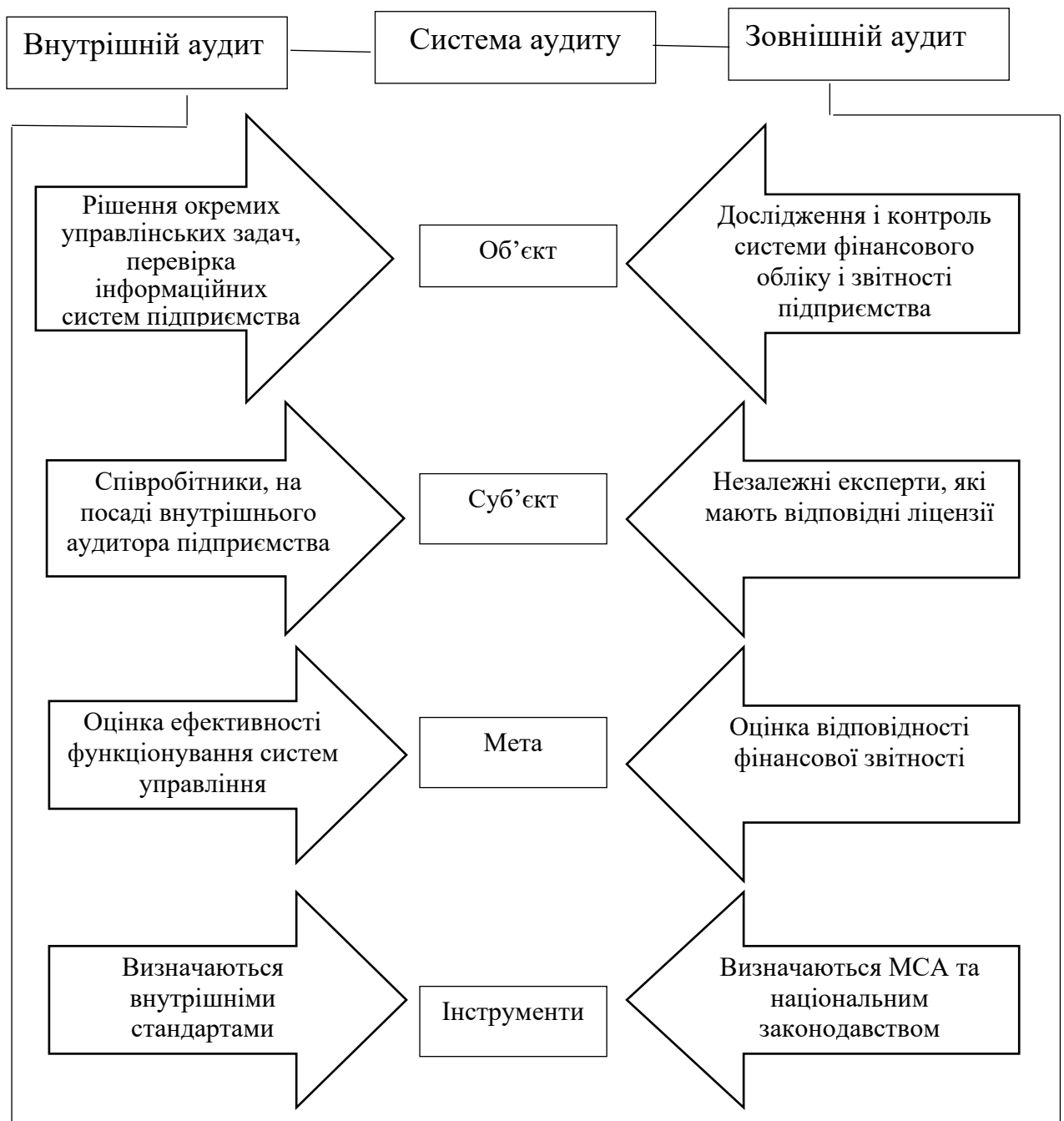


Рис. 3.8. Система внутрішнього і зовнішнього аудиту

Трактування терміну "концепція" неоднозначна. У філософії концепція (лат. *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 [85].

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.

Концептуальні положення зовнішнього аудиту базуються передусім на МСА. МСА визначають базові правила здійснення аудиторських перевірок, єдині вимоги до якості надійності аудиту. Використання аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантій достовірності результатів зовнішньої аудиторської перевірки.

На базі аудиторських стандартів формуються програми для підготовки аудиторів, а також вимоги для проведення іспитів на право займатися аудиторською діяльністю. Аудиторські стандарти є основою для доказу в суді якості проведення аудиту і визначення міри відповідальності аудиторів.

Стандарти встановлюють загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, методологію аудиту, а також базові принципи, яким повинні слідувати усі представники цієї професії незалежно від умов, в яких проводиться аудит. Аудитор, що допускає у своїй практиці відступ від стандарту, має бути готовий пояснити причину цього.

Стандарти відіграють важливу роль в аудиті і аудиторській діяльності, оскільки вони:

- забезпечують високу якість аудиторської перевірки;
- сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень;

- допомагають користувачам розуміти процес аудиторської перевірки;
- створюють громадський імідж професії;
- усувають контроль з боку держави;
- допомагають аудитору вести переговори з клієнтом;
- забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Значення системи стандартів полягає в тому, що вона:

- забезпечує високий рівень аудиторської перевірки;
- сприяє впровадженню в аудиторську перевірку нових наукових досягнень;
- забезпечує зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Можна виділити зовнішні і внутрішні чинники, які сприяють розвитку міжнародних стандартів аудиту. Розглядаючи зовнішні чинники, слід зазначити, що багато в чому розвиток міжнародних стандартів і нормативів аудиту пов'язаний з уніфікацією принципів обліку і звітності.

На даному етапі розвитку національні особливості обліку, звичайно, зберігаються, проте прагнення до розробки загальних підходів стає об'єктивною реальністю. Відбувається це з цілого ряду причин. Нині поглиблення господарських зв'язків і розвиток ТНК стають визначальними чинниками у світовій економіці. У світі налічується більше 37 тисяч ТНК, яким належать більше 170 тисяч відділень, активно йдуть процеси злиття і поглинання. ТНК прагнуть використати єдині принципи обліку і звітності в усіх своїх відділеннях з тим, щоб інформація, що поступає в головний офіс, була легко порівняна і зведена в загальну звітність. Проте на практиці доводиться вести дві бухгалтерії: одну - згідно з принципами обліку прийнятими в країні базування, іншу - відповідно до законодавства приймаючої країни. В результаті процес ведення обліку і складання звітності стає більше трудомістким, віднімає багато часу і зростає вірогідність помилки. Звідси витікає необхідність уніфікації принципів бухгалтерського обліку. У сучасному світі розвиток фондового ринку стає усе більш значимим чинником. Найбільші ТНК прагнуть, щоб їх акції котувалися на як

можна більшому числі бірж. Проте фондові біржі висувають досить жорсткі вимоги для включення акцій компаній в лістинг. Говорячи про внутрішні чинники, сприяючі розвитку міжнародних стандартів аудиту, необхідно відмітити, що великий вклад в розробку міжнародних стандартів обліку і аудиту вносять міжнародні організації: Комітет з міжнародних бухгалтерських стандартів (IASB); органи ООН, такі як Економічний і соціальний радий, Комісія з ТНК, Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності ООН (ISAR), Організація по економічному співробітництву і розвитку; ЄС, Комісія з цінних паперів і бірж, професійні організації бухгалтерів і аудиторів. До уніфікації міжнародних стандартів аудиту приводить і висока міра монополізації в області аудиторських і консультаційних послуг. Процес концентрації капіталу не обійшов і сферу аудиту і консалтингу, де біліше за 90% ринок належить десяти-дванадцяти фірмам-лідерам і відбувається масштабне злиття компаній-гігантів. Об'єднання повинне допомогти компаніям поліпшити якість послуг, що надаються, і ефективно використати досвід в області телекомунікацій і перевагу в роботі із засобами масової інформації. Проте об'єднання не стане ефективним, якщо методика і стандарти аудиту, використовувані компаніями, що зливаються, не стануть однаковими. Із-за специфіки нашої країни дещо міняється і орієнтація аудиторських стандартів. Звичайно, в Україні основними користувачами цих стандартів будуть аудиторські фірми і аудитори, що працюють індивідуальними підприємцями. Проте можна припустити, що в Україні, на відміну від інших країн, дещо більшу цікавість можуть виявити керівники економічних суб'єктів, що перевіряються, їх власники, судові органи, потенційні інвестори, аналітичні фірми, засоби масової інформації, і т. д.

МСА покликані регулювати єдність організації, порядку і оформлення процедур, а також результатів аудиторської діяльності у всьому світі. Прийняття МСА і положень про міжнародну аудиторську практику сприятиме більшій однорідності аудиту у світі, а також підвищенню якості

послуг. Попри те, що національні вимоги точніше і повніше охоплюють специфіку економічних стосунків і більшість організацій не мають економічних інтересів за кордоном, розвиток зовнішньоекономічних зв'язків і міжнародна інтеграція економік постійно вимагають розробки єдиних підходів до формування фінансових показників і результатів діяльності організацій. Проведення аудиторської перевірки відносно суб'єктів, що становлять звітність відповідно до МСФЗ, виникає необхідність використання більшості міжнародних стандартів аудиту. Особливості проведення зовнішнього аудиту відповідно до МСА представлені на рис. 3.9.

Таким чином, якісне проведення зовнішнього аудиту при використанні міжнародних стандартів вимагає глибокого і точного вивчення їх особливостей, т. до. нині не викликає сумніву необхідність впровадження в практику українських підприємств МСА і МСФЗ. Концептуальні положення внутрішнього аудиту на підприємствах в основному полягають, в тому, що він трактує як один з найбільш дієвих інструментів виявлення можливостей для підвищення ефективності діяльності і, отже, одно з конкурентних переваг компанії. Аудит в цілому - це незалежна перевірка фінансової діяльності організації, що проводиться професійними аудиторами, за допомогою дослідження дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, відповідності господарських і фінансових операцій законодавству і специфіці діяльності перевіряемого підприємства, повноти і вірності відображення показників діяльності організації у фінансовій звітності.

Уявлення про суть і предмет внутрішнього аудиту мінялися в процесі поглиблення і збільшення обсягу знань про фінансово-господарську діяльність економічних суб'єктів і у міру ускладнення самій цій, діяльності. Історичний розвиток системи внутрішнього аудиту в зарубіжних країнах представлений в таблиці 3.3.

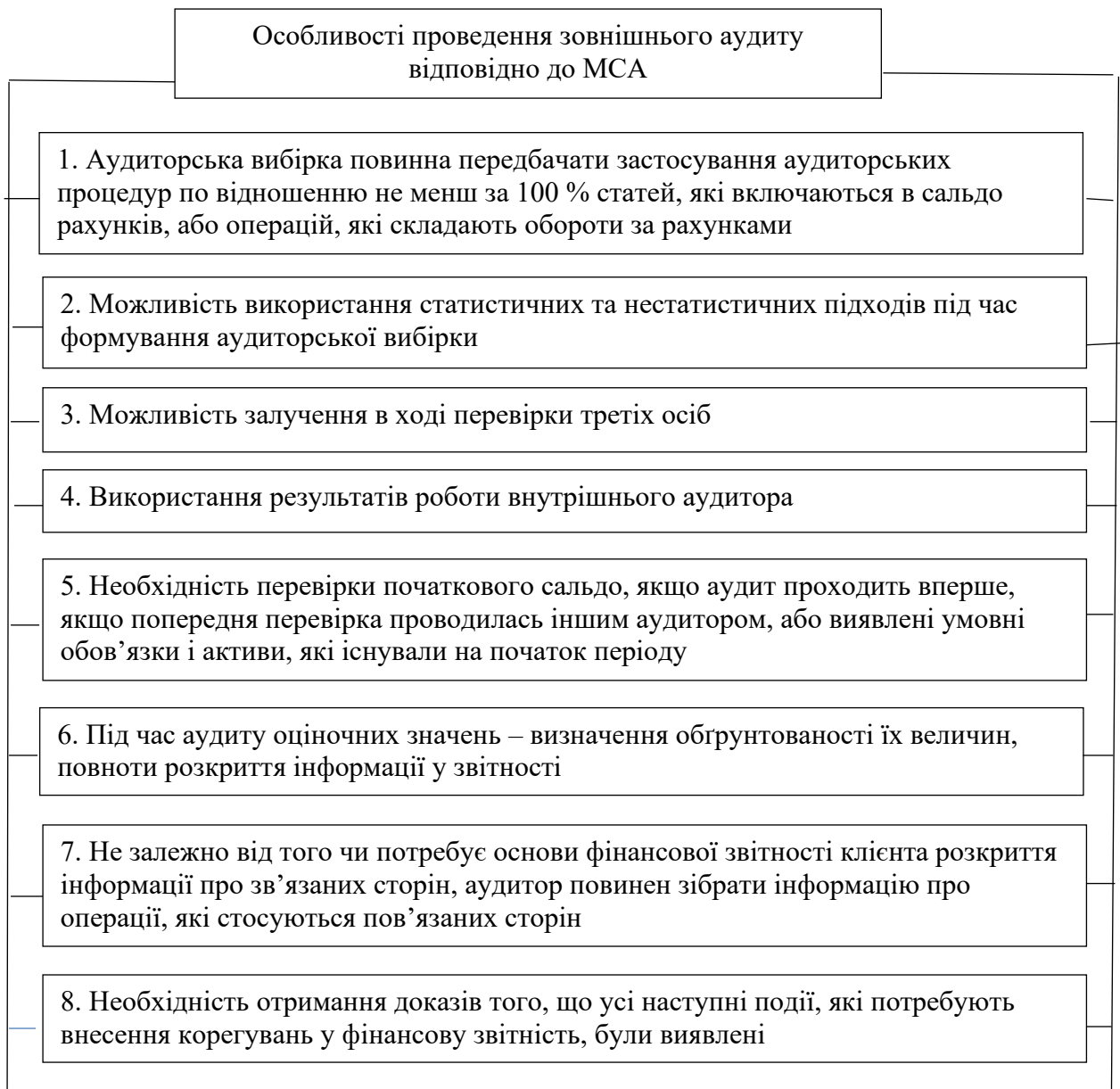


Рис. 3.9. Особливості проведення зовнішнього аудиту відповідно до МСА

Зараз, відповідно до міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту, внутрішній аудит визначається як діяльність за поданням незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління.

Таблиця 3.3.

Напрями становлення системи внутрішнього аудиту за кордоном

№ з/п	Етапи	Основний зміст
1	XVI ст.- XVII,	Детальна перевірка розрахунків керівників фінансами великих маєтків. Метою цього виду аудиту була не перевірка якості рахунків, а забезпечення підзвітності посадовців відносно доручених їм засобів. Такий підхід до аудиту проіснував практично до XVII століття.
2	Кінець XIX ст, Європа	Професія внутрішнього аудитора стала вважатися однією з найважливіших складових частин економіки більшості країн. Це пов'язано з виникненням і розвитком страхових компаній, банків, акціонерних товариств і будівництвом залізниць.
3	Економічна криза 1929-1933 рр.	У цей період різко зросли вимоги до якості проведення внутрішнього аудиту. Тому з 1939 р. Американський інститут бухгалтерів-експертів (нині Американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів - American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) став публікувати свої наукові дослідження в області аудиторських процедур
4	1941 р., США	Заснований Інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors - IIA), який до теперішнього часу перетворився на міжнародну професійну асоціацію внутрішніх аудиторів з і своїми відділеннями і філіями більш ніж в 150 країнах світу.

Таким чином, якщо під концепцією в загальному сенсі розуміти чітко певне принципове уявлення про досліджуваний предмет, то концепція внутрішнього аудиту на підприємстві може розглядатися як сукупність завдань, цілей, суб'єктів, інструментів і організаційних структур (підприємств, організацій та ін.). У загальному вигляді наукова концепція внутрішнього аудиту на підприємстві представлена на рис. 3.10.

Методи внутрішнього аудиту - це сукупність фінансових, економічних, організаційних, оперативно-технічних і фактичних способів і прийомів по перевірці виробничої і фінансово-господарської діяльності організації.

Мета цих методів полягає у вивченні стану економіки і фінансів, ефективності використання виробничих і фінансових ресурсів, збереженню активів і своєчасності повернення зобов'язань.



Рис. 3.10. Концепція внутрішнього аудиту на підприємстві

При організації системи внутрішнього аудиту на підприємстві важливим є те, що його функції можуть виконувати спеціальні служби або окремі аудитори, що перебувають в штаті, ревізійна комісія, притягається для цілі проведення внутрішній аудит сторонній організація або зовнішній аудитор.

Для організацій об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними залежно від особливостей суб'єкта і вимог керівництва і (чи) власників. Проте, зазвичай об'єктами внутрішнього аудиту є окремі підрозділи або ділянки, тобто невід'ємні складові елементи виробничої і фінансово-господарської діяльності організації. Для належного виконання покладених на неї функцій, система внутрішнього аудиту на підприємстві повинна мати достатню міру довіри з боку керівництва організації. Вимоги до встановлення міри довіри внутрішньому аудиту представлені на рис. 3.11.

Таким чином, концепція внутрішнього аудиту на підприємстві 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. Ці рішення поширюються як на перспективну діяльність фірми, так і на її поточну роботу.

Основними характеристиками внутрішнього аудиту, на наш погляд, являються:

1. Незалежність і об'єктивність. Незалежність - в даному випадку поняття організаційне, яке значною мірою визначається рівнем підлеглості служби внутрішнього аудиту в організації. Під об'єктивністю розуміється індивідуальна якість внутрішнього аудитора - безсторонність в оцінках і висновках.

2. Вдосконалення діяльності організації. Метою внутрішнього аудиту, як випливає з визначення, являється вдосконалення діяльності організації.

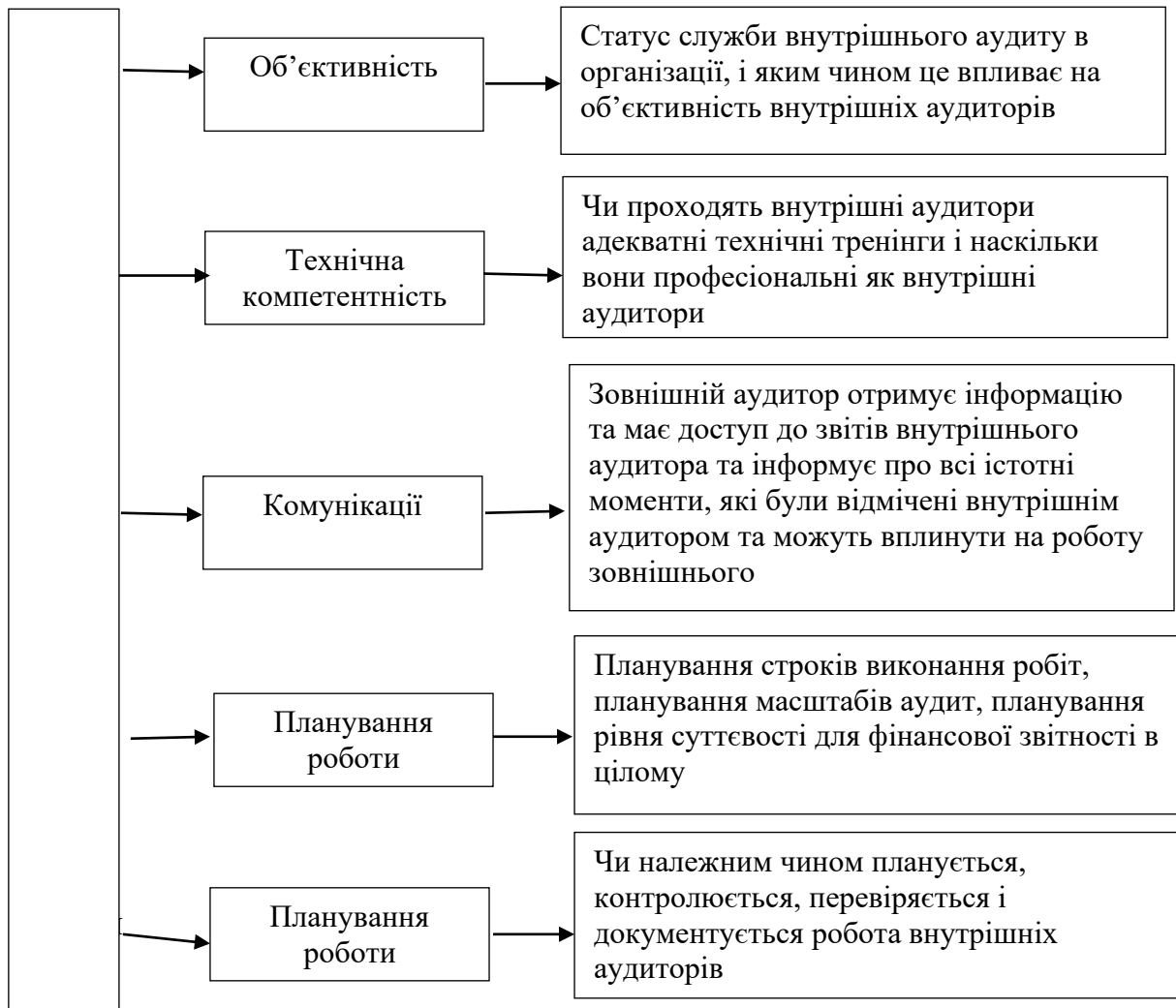


Рис. 3.11. Вимоги до рівня довіри до системи внутрішнього аудиту на підприємстві

3. Надання гарантій і консультацій. Суть діяльності внутрішнього аудиту полягає в наданні гарантій (англ. assurance) і консультацій (англ. consulting) замовникам (клієнтам) внутрішнього аудиту. При цьому сфера надання гарантій і консультацій за останні роки істотно розширилася і на сьогодні включає наступні області: управління ризиками, внутрішній контроль, корпоративне управління. Надання гарантій в даному випадку є об'єктивний аналіз аудиторських доказів з метою здійснення незалежної оцінки і висловлювання думки про надійність і ефективність систем, процесів, операцій. Основна відмінність консультування від надання гарантій полягає в тому, що в першому випадку характер і об'єм роботи аудитора визначаються клієнтом [2].

Для власників в особі ради директорів важливіша діяльність внутрішнього аудиту за поданням гарантій. З точки зору лінійного керівництва, найбільша важливість внутрішнього аудиту полягає в можливості отримати консультації з питань підвищення ефективності бізнес-процесів, за які лінійне керівництво несе відповідальність. Вище виконавче керівництво зацікавлене як в тому, щоб внутрішній аудит сприяв лінійному керівництву у виконанні його функцій, так і в тому, щоб він допомагав контролювати діяльність лінійного керівництва. На наш погляд основним завданням внутрішнього аудиту є надання об'єктивних гарантій, що виникають в процесі перевірок, внаслідок чого необхідно гранично акуратно відноситися до збільшення долі консультаційної роботи, щоб уникнути негативного впливу на подальшу ефективність внутрішнього аудиту.

Практика різних організацій в цьому плані дуже істотно відрізняється. У іноземних фірмах до недавнього часу спостерігалася тенденція зростання значущості внутрішнього аудитора як консультанта. Нині можна говорити про умовне співвідношення 80/20, коли 80% часу, відведеного на аудиторську діяльність, доводиться на завдання за поданням гарантій і 20% - на консультаційну роботу. Проте останнім часом в Європі і США намічається тенденція до того, що основним моментом внутрішньої аудиторської діяльності для організації полягає саме в наданні об'єктивних гарантій. Планується, що впродовж двох років значущість підходу до організації внутрішнього аудиту, заснованого, передусім, на принципах контролю - нині цей підхід є домінуючим - зменшуватиметься. Як тільки це станеться, керівництво відділу внутрішнього аудиту повинні будуть запропонувати новий напрям відносно ролі цієї функції і здійснити підхід, обґрунтований на оцінці і управлінні ризиками, якщо вони хочуть продовжувати залишатися значимими учасниками процесу аудиту і управління ризиками. Головні висновки проведеного Pricewater house Coopers дослідження, проведеного з метою виявити цілісне уявлення про те, яким буде внутрішній аудит в найближчому майбутньому. На основі результатів,

отриманих в ході дослідження, в найближчій перспективі п'ять тенденцій, що намітилися, - глобалізація, зміни в управлінні ризиками, технічний прогрес, організаційні і кадрові питання і роль внутрішнього аудиту, що міняється, - зроблять найбільший вплив на внутрішній аудит. Якщо керівництво відділу внутрішнього аудиту розуміє ці перспективи і їх наслідки, вони зможуть спільно з вищим керівництвом компаній в час виявляти і управляти ризиками. В результаті, це сприятиме збільшенню ролі і значущості внутрішнього аудиту для діяльності компаній в цілому [3].

Основна мета внутрішнього аудиту полягає в наданні допомоги органам управління, по здійсненню ефективного контролю над різними елементами системи внутрішнього контролю. Звуження мети внутрішнього аудиту до перевірки дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, звітності є невірним, у зв'язку з тим, що внутрішній аудит буває різних видів: кадровий, інформаційний, технологічний, виробничий та ін. Внутрішній аудит дозволяє керівництву переконатися в тому, що діяльність підприємства здійснюється відповідно до прийнятої політики розвитку, нормативного документу організація і вимога законодавство. Кількість інформації, необхідної для аудиторських перевірок і висновків, жорстко не регламентується. Аудитор на основі свого професійного досвіду самостійно приймає рішення про кількість інформації і методах, необхідних для збору аудиторських доказів, Вони ж мають бути достовірними і достатніми. При цьому аудитор в процесі проведення внутрішнього аудиту повинен враховувати той факт, що джерела доказової інформації можуть бути досить різноманітні і мати неоднакове значення для формулювання об'єктивних аудиторських заключень. Для підготовки ефективних перевірок аудиторів необхідно знати методику обліку перевіряемого економічного суб'єкта, процес відображення господарських операцій як в первинній документації, так і регістрах, і як наслідок - фінансовій звітності. Таким чином, інформаційні потоки служать основою проведення внутрішнього аудиту. Інформаційний потік - це інформація, що

розглядається в процесі її руху у просторі та часі в певному напрямі, необхідна для управління і ухвалення управлінських рішень. Інформаційний потік може існувати у вигляді паперових і електронних документів.

Система інформаційних потоків є сукупністю фізичних переміщень інформації, яка дає можливість здійснити який-небудь процес, реалізувати рішення. Найбільш загальна система інформаційних потоків - це сума потоків інформації, яка дозволяє підприємству вести фінансово-господарську діяльність. Основні вимоги, що пред'являються до інформації, що формує процедуру внутрішнього аудиту по МСФЗ, представлені в таблиці 3.4..

Таблиця 3.4.

Основні вимоги, що пред'являються до інформації, яка формує процедуру внутрішнього аудиту

Вимоги до інформації	Опис
Надійність	Інформація не викривляє справжнє стан справ
Достовірність	Інформація повинна відображати тільки реальні здійснені дії, в іншому випадку, управлінські рішення, які прийняті на основі недостовірної інформації будуть помилковими та призведуть до великих втрат для економічного суб'єкту
Своєчасність	Інформація зберігає свою актуальність на той час, коли стає доступною для її використання. Часовий період, на протязі якого інформація залишається актуальною, залежить від природи рішень на її основі
Повнота	Інформація задовольняє потребам повноти, якщо її достатньо для поняття та прийняття рішень на її основі
Регулярність	Систематичне надходження необхідного об'єму даних, а також відповідний рівень організації їх збереження
Цінність	Інформація повинна бути корисною, цінність інформації залежить від об'єму та значущості задач, які вирішуються на її основі
Порівнянність	Порівнянність даних досягається за рахунок використання єдиної методологічної бази спостереження і реєстрація показників у всіх підрозділах економічного об'єкту

Одного з найважливіших завдань у внутрішньому аудиті являється систематизація і деталізація інформаційної бази по конкретних ланках структури економічного суб'єкта з урахуванням галузі суб'єкта, що перевіряється, а також їх угруповання по процедурах і напрямках робіт.

Систематизація інформації потрібна для досягнення розуміння діяльності перевіряемого суб'єкта, планування аудиту, збору аудиторських доказів і оцінки результатів внутрішнього аудиту. Класифікація інформаційних потоків представлена на рис. 3.12.

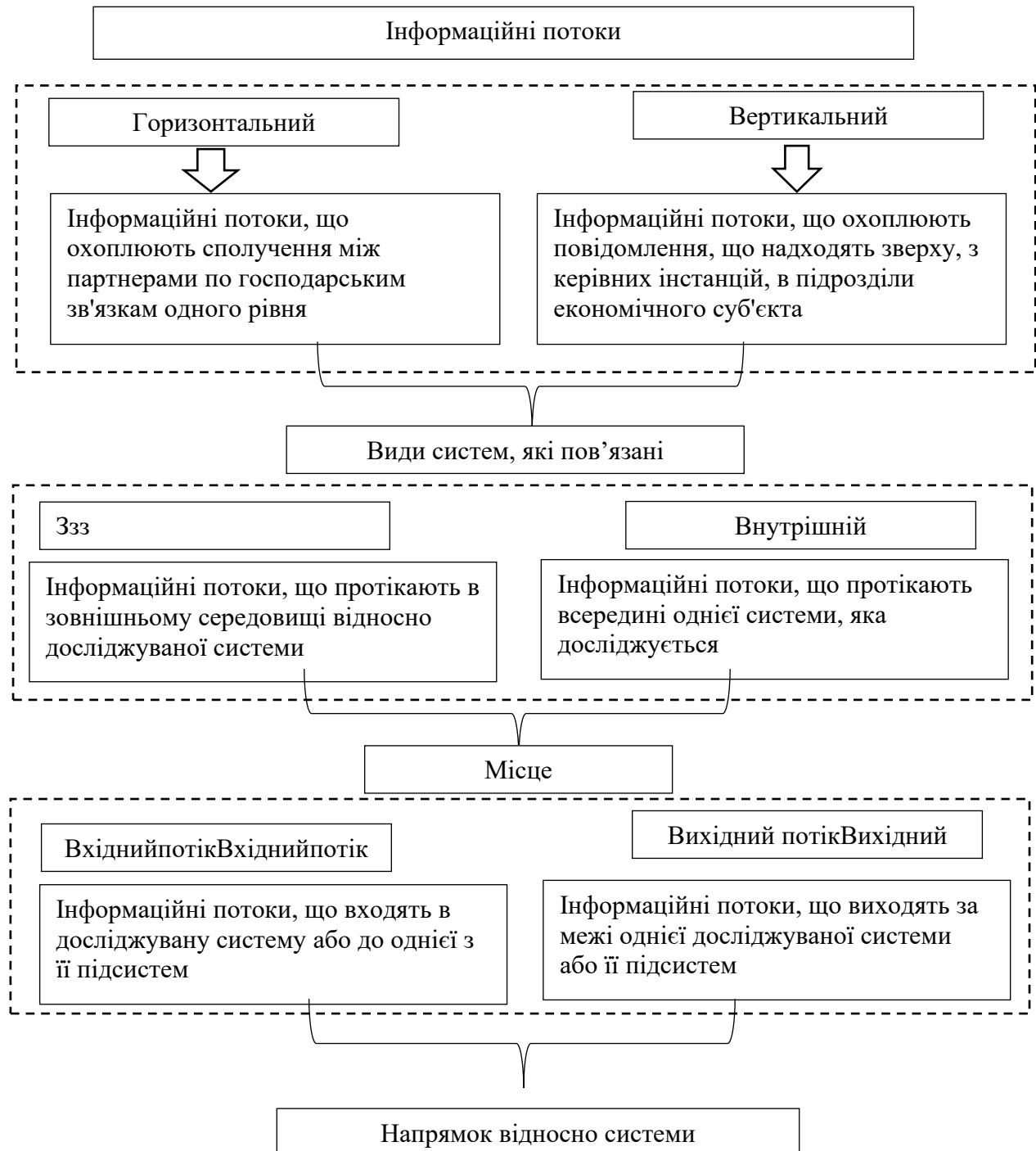


Рис.3.12. Види інформаційних потоків

ВИСНОВКИ

В умовах інтернаціоналізації економіки, важливим призначенням якої є сприяння підвищенню ефективності та конкурентоспроможності, а також привабливості для інвесторів, фінансова звітність є основним засобом комунікації, важливим елементом інформаційного забезпечення прийняття виважених економічних рішень. З огляду на це, не випадково концепція складання та оприлюднення звітності лежить в основі системи національних стандартів бухгалтерського обліку в більшості економічно розвинутих країн світу. Обумовлено це тим, що будь-яке підприємство тією чи іншою мірою потребує в додаткових джерелах формування фінансових ресурсів для фінансування своєї діяльності. Поповнення фінансових ресурсів на ринку капіталів можливе шляхом залучення потенційних інвесторів і кредиторів, у тому числі зарубіжних, за умови надання їм об'єктивної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства, основним джерелом якої є фінансова звітність.

Найбільшого імпульсу формування звітності набуло в XIX ст., оскільки саме в цей період закріпилися правила її подання. Досліджуючи історичний генезис становлення фінансової звітності, виділяють три етапи:

- перший – поч. XIX ст. – характеризується появою бухгалтерського балансу та подвійного запису.
- другий – друга половина XIX – поч. XX ст. – складовою частиною бухгалтерського законодавства стає звіт про прибутки і збитки.
- третій – XX ст. – перегляд змісту та методології формування фінансової звітності відповідно до загальносвітової тенденції у формуванні глобальної економіки в умовах конкуренції. Виникають передумови формування національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що функціонують на сьогодні.

Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності надає підприємству не тільки потужні засоби поліпшення виробництва, а й значні

конкурентні переваги, такі як:

- відображення результатів діяльності підприємства у більш простій і реалістичній формі;
- можливість порівняння фінансового стану підприємства з фінансовим станом іноземних компаній, що дає краще сприйняття з боку західних партнерів;
- більш досконала система бухгалтерського обліку, яка дозволить приймати кращі фінансові рішення.

Правильне розуміння і практичне застосування МСФЗ в значній мірі можливе завдяки Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів. Вона містить розкриття концепцій, на яких базується фінансова звітність загального призначення, що має на меті задовольнити інформаційні потреби широкого кола користувачів цих звітів (інвесторів, працівників, постачальників, кредиторів тощо) для прийняття ними економічних рішень.

Для того, щоб інформація, що подається у фінансових звітах була корисною для користувачів, вона повинна відповідати якісним характеристикам, основними з яких є доречність, повнота подання, нейтральність та свобода від помилок. Також виділяють підсилюючі характеристики фінансової інформації: порівнянність, можливість перевірки, своєчасність інформації та зрозумілість. Дотримання цих якісних характеристик та відповідних МСФЗ при складанні фінансових звітів є гарантією правдивості відображення та подання інформації в цих звітах.

Елементами фінансових звітів, які визначають фінансовий стан підприємства на визначену дату є активи, зобов'язання і власний капітал, а оцінку результатів діяльності за звітний період – доходи та витрати. Визнання елементів фінансових звітів відбувається за умови, коли існує ймовірність надходження або вибуття майбутньої економічної вигоди, пов'язаної з кожним з елементів, а також, коли може бути здійснена достовірна їх оцінка. Оцінка елементів фінансових звітів полягає у визначенні грошових сум за одним із видів: історична собівартість, поточна

собівартість, вартість реалізації (погашення), теперішня вартість.

У Концептуальній основі розглядаються дві концепції збереження капіталу: збереження фінансового капіталу і збереження фізичного капіталу. Згідно з концепцією збереження фінансового капіталу прибуток вважається заробленим за умови, коли фінансова сума чистих активів на кінець періоду перевищує їх суму на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду. Згідно з концепцією збереження фізичного капіталу прибуток вважається заробленим за умови, коли фізична виробнича потужність (продуктивність) підприємства чи ресурси для її досягнення на кінець періоду перевищують їх величину на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду.

Таким чином, правильне розуміння та практичне застосування МСФЗ забезпечується безпосередньо самими стандартами, Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів, а також тлумаченнями, які видаються до окремих з цих стандартів.

На сьогоднішній день існує декілька альтернативних методик підготовки фінансової звітності за МСФЗ:

- конверсія (паралельний облік);
- трансляція даних українського обліку в окремі регістри з подальшими коригуваннями;
- трансформація фінансової звітності відповідно до МСФЗ.

При паралельному обліку (конверсії) кожна операція одночасно відображається в облікових регістрах відповідно до вимог як національних, так і міжнародних стандартів, що забезпечує отримання двох типів звітності: у форматі МСФЗ та у форматі, передбаченому національною системою бухгалтерського обліку. Виділяють два види конверсії: повна та поетапна. Повна конверсія означає застосування спеціалізованого інтегрованого пакету прикладного програмного забезпечення (Scala, SAP ERP, Oracle, Concorde, PlatimiSunSystem, 1С-Підприємство) для обліку всіх господарських операцій.

Поетапна конверсія передбачає, що процес комп'ютеризації буде впроваджуватися поступово в кожній з облікових областей. Слід зазначити, що в спеціалізованій літературі процесу конверсії, приділено незначну увагу.

При використанні другого способу отримання фінансової звітності за МСФЗ виконується автоматична трансляція даних українського обліку в окремі регістри з подальшими коригуваннями на основі таблиці відповідності рахунків українського бухгалтерського обліку та рахунків міжнародного обліку, яка називається «меппінг». 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.

Метод трансформації звітності – передбачає, що показники звітності за міжнародними стандартами формуються на основі інформації, що міститься в бухгалтерському обліку та звітності за українськими НП(С)БО та П(С)БО шляхом їх коригування відповідно до вимог МСФЗ. На наш погляд, слід виділити два альтернативні способи трансформації фінансової звітності: внутрішня та зовнішня модель трансформації, вибір яких залежить від конкретних обставин функціонування компанії.

Під час аналізу джерел, що розглядають організаційні аспекти трансформації звітності відповідно до МСФЗ, були виявлені етапи її постановки:

1. Підготовчий етап – передбачає аналіз облікової політики та стану бухгалтерського обліку підприємства, а також аналіз рахунків оборотно-сальдової відомості та підготовку робочих документів для оформлення коригуючих проводок.

2. Трансформація – на даному етапі здійснюється: перегруповання та декласифікація статей звітності, складеної відповідно до НП(С)БО у статті звітності за МСФЗ; складання коригуючих проводок; облік впливу гіперінфляції та перерахунок в іноземну валюту (за необхідності).

3. Підготовка фінансових звітів компанії відповідно до МСФЗ – передбачає підготовку форм фінансової звітності та пояснень до неї.

На практиці широко поширений підхід, який полягає у веденні обліку як би за національними П(С)БО з регулярною трансформацією на кожен дату фінансової звітності. Такий підхід на наш погляд, помилковий та неприйнятний. Адже компанії, що прийняли МСФЗ в якості концептуальної основи фінансової звітності (в обов'язковому порядку або добровільно), не можуть використовувати будь-які інші стандарти, в. т.ч. НП(С)БО та П(С)БО. Тому вважаємо, трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ може застосовуватися тільки на дві дати: на дату переходу та дату закінчення звітного періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ.

Говорячи про технічну сторону трансформаційного процесу, слід звернути увагу на те, що послідовність трансформації рахунків буде змінюватися в залежності від того, це трансформація на дату переходу або це трансформація на дату закінчення звітного періоду, що передує першій МСФЗ-звітності. Звідси основне правило кореспонденції рахунків при трансформації. На дату переходу всі трансформаційні коригування будуть кореспондувати з рахунком нерозподіленого прибутку. На дату закінчення звітного періоду, що передує першій МСФЗ-звітності всі трансформаційні коригування будуть кореспондувати з рахунками доходів та витрат.

Вибір способу підготовки звітності за МСФЗ залежить від цілей її подальшого використання, необхідної періодичності складання, кваліфікації фахівців, тимчасових і фінансових витрат.

На наш погляд, метод трансформації є оптимальним способом підготовки фінансової звітності за МСФЗ. Оскільки ведення паралельного обліку вимагає складного методологічного опрацювання та суттєвих додаткових витрат від компанії, тривалого періоду часу, так як охоплює велику кількість областей фінансово-господарської діяльності компанії. А реалізація способу трансляції даних українського обліку в окремі регістри МСФЗ з подальшим відображенням коригувань являє собою тривалий

процес, який вимагає додаткової конфігурації програмного забезпечення з тим, щоб воно дозволяло подавати фінансову звітність в українському та міжнародному форматах.

В ході дослідження практики впровадження МСФЗ та GAAP в країнах світу виявлено, що МСФЗ є найбільш розробленими і поширеними бухгалтерськими стандартами в світі, що обумовлено їх стислістю та гнучкістю, завдання яких полягає у забезпеченні порівнянності і зрозумілості звітності суб'єктів господарювання на міжнародному ринку.

Основними причинами з яких підприємства формують звітність відповідно до GAAP або відповідно до МСФЗ є:

1) Необхідність одержання кредиту за кордоном або для залучення до участі в підприємстві іноземного інвестора.

2) Трансформація звітності необхідна для керування підприємством. Класичний фінансовий аналіз базується на аналізі показників фінансової звітності, складеної відповідно до GAAP.

Виявлено спільність проблем застосування МСФЗ в Україні та в зарубіжних країнах. Головними труднощами є: брак фінансування, невідповідність національного законодавства, відсутність знань, досвіду та навичок у бухгалтерів, проблеми перекладу стандартів національними мовами, небажання керівників підприємств відображати повну і прозору інформацію у звітності.

Прийняття НП(С)БО-1, за яким втратили чинність П(С)БО 1 – 5, наблизило методичні підходи стосовно формування та розкриття інформації у вітчизняній фінансовій звітності до МСФЗ.

Незважаючи на це, в процесі підготовки звітності починають проявлятися деякі розбіжності між фінансовими звітами, складеними за НП(С)БО та інформацією, яка має розкриватися у звітах за МСФЗ, що суттєво впливають на сутнісний аспект змісту фінансових звітів. Частина рекомендацій МСФЗ не враховується в НП(С)БО, та навпаки. Найбільш яскравою відмінністю фінансової звітності відповідно до МСФЗ від

національної є варіативність її форм, оскільки форми МСФЗ-звітності не затверджені, а сам формат – це результат професійного судження. Структура (а не зміст) основних національних форм фінансової звітності в основному не суперечить МСФЗ, тому вітчизняні підприємства можуть приймати за основу національні форми звітності, допрацьовуючи їх щоб відповідати вимогам МСФЗ (вводячи нові рядки та графи, об'єднуючи існуючі і т. ін.).

Слід зазначити, що за національною системою бухгалтерського обліку відхилення від НП(С)БО, а також використання аналогій не допускається. Тоді як за МСФЗ відхилення можливе, якщо виконання вимог стандарту може ввести в оману користувача настільки, що це не буде суперечити меті складання фінансової звітності. На відміну від НП(С)БО, за МСФЗ принцип обачності не являється принципом складання фінансової звітності, а співвідношення затрати-вигоди розглядається як одна з підстав представлення даних у фінансовій звітності.

Стосовно нової форми Балансу (Звіту про фінансовий стан), слід відзначити, що вона суттєво відрізняється від раніше діючої, перш за все, скороченням і зміною назв багатьох статей. Крім основних статей Балансу НП(С)БО-1 встановлює також велику кількість додаткових, які підприємства можуть включати у форму № 1 за умови суттєвості інформації, що міститься у цих статтях, і можливості її достовірної оцінки.

Новий Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) також має деякі суттєві відмінності від попередньої форми звіту: по-перше, це доповнення Звіту новим розділом «Сукупний дохід»; по-друге, з нової форми виключено статтю, в якій раніше відображалась виручка від реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), і статті, призначені для відображення сум непрямих податків і вирахувань з доходу. Крім того із Звіту вилучено статтю про фінансовий результат надзвичайної діяльності, оскільки національний стандарт не містить більше терміну «надзвичайні події».

Зміни, пов'язані із введенням в дію НПСБО-1 надали підприємствам право вибору, щодо методу заповнення Звіту про рух грошових коштів:

прямий (за формою №3) та непрямий (за формою №3-н). Утім уніфікована форма звіту не передбачає можливості прийняття рішення щодо класифікації грошових потоків, пов'язаних з відсотками та дивідендами та не надає можливості відобразити сплачений податок на прибуток у складі руху грошових коштів від фінансової або інвестиційної діяльності, коли існує прямий зв'язок сплаченого податку з відповідною діяльністю.

Новий формат Звіту про власний капітал суттєво відрізняється від свого попередника, хоча принцип його формування залишився тим самим. Суть розкриття інформації полягає в наступному: рух капіталу відображено у розрізі окремих статей, у зв'язку чим змінився також перелік статей, за якими наводиться інформація про зміни в капіталі.

Стосовно форми № 5 «Примітки до фінансової звітності» перш за все необхідно відмітити, що з точки зору національного законодавства вони володіють неоднозначним характером: є повноцінною формою фінансового звіту і в той же час їх призначення полягає в поясненні показників, відображених в інших формах, і в наданні додаткових даних користувачам фінансового звіту. Це свідчить про те, що примітки не є самодостатнім звітом і носять, скоріш за все, допоміжний характер. З позицій системи МСФЗ, сутність приміток саме в цьому і полягає. Відомі українські експерти звертають увагу на дещо суперечливу роль приміток в системі національної стандартизації.

Звітність за сегментами є частиною пакету річної фінансової звітності підприємства і подається як окремий фінансовий звіт у випадку якщо підприємство готує його у відповідності до МСФЗ 8 «Операційні витрати».

Терміни надання фінансової звітності встановлені КМУ у Порядку №419, згідно з яким Звіт про фінансові стан подається до органів державної статистики щоквартально, не пізніше 25 числа місяця наступного за звітним; Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) подають до органів державної податкової служби з декларацією з податку на прибуток протягом року. Повний пакет форм річної фінансової звітності підприємства слід подавати не пізніше 28 лютого наступного за звітним року.

Отже, незважаючи на значні кроки у напрямку гармонізації правил формування фінансової звітності новим НП(С)БО-1, залишається ще багато відкритих питань, які значно впливають на показники фінансової звітності. Трансформація фінансової звітності вітчизняних підприємств відповідно до МСФЗ потребує надалі врахування норм цих стандартів та їх адекватного відображення на умовах достовірності та об'єктивності. У зв'язку із запровадженням МСФЗ в Україні потребує розгляду питання щодо доцільності подальшого застосування НП(С)БО як аналогів МСФЗ.

Проте несуттєві розбіжності в окремих аспектах не означають невідповідність звітності вимогам МСФЗ, а спільні аспекти свідчать про намагання гармонізувати та наблизити законодавство України до міжнародних положень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамов Н., Адамова Г. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. - № 30.- С.24
2. Александер Д., Бриттон А., Йориссен Э. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Пер. с англ. М.: Вершина, 2005. – 888 с.
3. Анализ финансовой отчетности / под ред. М.А. Вахрушиной, Н.С. Пласковой. – М.: Вузовский учебник, 2008. – 452 с.
4. Анализ финансовой отчетности: Учеб. пособие / Под ред. О.В. Ефимова, М.В. Мельник и др. М.: Омега-Л, 2013. – 388 с.
5. Багдасарян А. Проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності/А.Багдасарян//Науковий вісник ТНЕУ.-2011.- №4.- С.146-151.
6. Басовский, Л.Е. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие / Л.Е. Басовский, Е.Н. Басовская. - М.: ИНФРА-М, 2012. - 366 с.
7. Власюк Г.В. Особливості аудиторської перевірки фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності // Держава та регіони. – Серія: Економіка та підприємництво. – №3(78). – 2014. – С. 48-52.
8. 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>.
9. Вулферт И. Новый формат международной отчетности // Бизнес и Банки. - 2010. - № 5.
10. Гайдай М. Г. Імплементация міжнародних стандартів фінансової звітності як необхідна передумова інформаційного забезпечення

інноваційного управління / М. Г. Гайдай, М. Ю. Очеретна // Фінанси України. – 2012. – № 9. – С. 69–82.

11. Городня Т.А., Кобзева С.В. Аналіз фінансового стану та вдосконалення контролю за фінансовими показниками підприємства // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.1. – С. 183-187

12. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К. :Алерта, 2013. – 366 с.

13. Гершун А.М., Аверчев И.В., Герасимова Е.Б. Учёт по международным стандартам. М., 2015. С. 238

14. Голов С. МСФО в форматі Минфіна// Бухгалтерський учт и аудит. – 2013. - № 4/13. – С.4

15. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

16. Голов С. Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 10. – С. 3–13.

17. Голов С. Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: метод. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага // Федер. проф. бухгалтерів і аудиторів України. – Вид. 4-те. – К. : ФПБАУ, 2013. – 267 с.

18. Гутцайт, Е.М. Эффективность мероприятий в аудите: анализ и оценка [Электронный ресурс] / Е.М. Гутцайт. – Аудит и финансовый анализ. – 2016 - №4. – режим доступа <https://www.auditfin.com>.

19. Гуцаленко Л. В. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення / Л. В. Гуцаленко // Інноваційна економіка. – 2011. – № 20. – С. 97–101.

20. Дацюк І. В. Сутнісна характеристика кризи підприємств / І. В. Дацюк // Технологія і техніка друкарства. – 2010. – № 2(28). – С. 165–170.

21. Долбнєва Д. В. Фінансова звітність за МСФЗ: переваги та недоліки для вітчизняних малих та середніх підприємств / Д. В. Долбнєва // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту : Економічні науки. – 2014. – Вип. 2. – С. 219–227.

22. Долбнєва Д.В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів // Економіка та держава. - №2. – 2018. – С. 72-76.

23. Дулачик О. І., Кушнір А. М., Мариняк О.О. Сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування». – 11-12 травня 2017 р. – ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль. – С.81-82.

24. Дугар Т.Є. Актуальні питання аудиту звітності за міжнародними стандартами в Україні/інфраструктура ринку. Вип. 20, 2018. с. 268-273.

11. Концептуальна основа фінансової звітності: URL: [http://www.minfin.gov.ua/ file/link/332198/file/buh.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf).

25. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами / І. В. Жолнер // навч. посіб. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

26. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. – 408 с.

27. Жук В. М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 100–113.

28. Засадний Б. Сучасний стан застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / Б. Засадний // Вісник КНУ ім.Т.Шевченка. Економіка. 9/(186) – 2016. – С. 23–25.

29. Замлинський В. А. Розвиток системи бухгалтерського обліку в умовах запровадження міжнародних стандартів / В. А. Замлинський //

Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К. : ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – С. 143–147.

30. Звіти АПУ до Кабінету міністрів України. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні в Україні у 2013-2017 рр. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>

31. Єфіменко В. І. Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні / В. І. Єфіменко // Фінанси, облік і аудит. – Київ : Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2011. – С. 278–284.

32. Ильшева Н.Н., Крылов С.И. Анализ финансовой отчетности: Учебник. – М.: Финансы и статистика, ИНФРА-М, 2011. – 480 с.

33. Ілляшенко К.В. Аналіз інформаційного забезпечення діяльності підприємства [текст] / К. В. Ілляшенко // Збірник наукових праць ТДАТУ (економічні науки). – 2012. - №.1 (17). – С. 187-193.

34. Информация об опыте применения Международных стандартов финансовой отчетности в государствах – участниках СНГ [Электронный ресурс] // Министерство финансов Украины. - Режим доступа: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2010/08/Informatsiya_ob_opyte_primeneniya_Mezhdunar.pdf.

35. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затв. Наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

36. Исаева, Н.Ю. Организация аудита консолидированной финансовой отчетности / Н.Ю. Исаева // Экономические и социальные науки: прошлое, настоящее и будущее: сборник тезисов по материалам III международной заочной научно-практической конференции, 30 апреля 2014 г. Ред. колл. Ю.В. Якутин, Н.А. Адамов, В.И. Бариленко, С. Вейджерс, М.В Демченко и др. – М.: Издательский дом «Экономическая газета», 2014. – С.372-378.

37. Исаева, Н.Ю. Организация аудита консолидированной финансовой отчетности / Н.Ю. Исаева // Управленческий учет и финансы. – 2014. – №02(38). – С.122-132.

38. Исаева, Н.Ю. Оценка эффективности аудиторских проверок / Н.Ю. Исаева // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №10 (304) – март. – С. 38-45.

39. Карагод В.С., Трофимова Л.Б. Международные стандарты финансовой отчетности. М., 2010. С. 265 – 283.

40. Карецкий А.Ю. Принципы и подходы к формированию консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №14 (260). – С. 27 – 37.

41. Карецкий А.Ю. Формирование новых подходов к применению средств автоматизации при подготовке отчетности по МСФО / Современные тенденции развития экономики, управления и права. – 2012. – С. 186 – 203.

42. Кірей О. С. Впровадження МСФЗ в Україні як стимул розвитку бізнесу / О. С. Кірей // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка : Економіка. – 2014. – №163. – С. 22–25.

43. Копилов Є. І. Трансформація фінансової звітності в Україні до вимог МСФЗ: теорія і практика / Є. І. Копилов, Г. О. Германчук // Економічні науки : Облік і фінанси, [зб наук. пр.] / Луцький національний технічний університет; редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. З. В. Герасимчук. – Луцьк, 2013. – Випуск 10 (37). – Ч. 3. – 530 с. – С. 345–351.

44. Комплексный экономический анализ: учебник / Алексеева А.И., Малеева А.В., Васильев Ю.В. – М.: КноРус, 2013. – 406 с.

45. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Анализ баланса, или Как понимать баланс. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2014. – 784 с.

46. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>

47. Крылова Т.Б. Первые итоги внедрения МСФЗ за рубежом / Т.Б. Крылова // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - №3. - С. 64–69.

48. Кузнецова С. Управленческая бухгалтерская отчетность: проблемы создания [Текст] / С. Кузнецова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – №11. – С. 15-24.

49. Лабынцев Н. Т. Международная стандартизация бухгалтерського учета // Фундаментальные исследования. – 2008. №3. С. 122.

50. Левицька С.О. Автоматизація бухгалтерського обліку як визначальний фактор ефективності облікової системи вітчизняних підприємств / С.О. Левицька, А.В. Романюк // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2010. – №2(50). – С. 156–163.

51. Лист АПУ до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю «Щодо перегляду Переліку професійних організацій сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс] – Режим доступу :<https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/11/Лист-перегляд-переліку.pdf>

52. Ловінська Л. Г. Міжнародні ініціативи щодо методичного забезпечення моніторингу запровадження та дотримання МСФЗ / Л. Г. Ловінська, О. І. Ястремський // Наукові праці НДФІ. – 2016. – № 2. – С. 53 –61.

53. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л. Г. Ловінська // Экономика и управление. – 2009. – № 1. – С. 23–28.

54. Лист МФУ від 17.07.2013 № 31-08410-07-29/21303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua>

55. Лубенченко О. Організація і методика перевірки аудитором фінансової звітності, представленої в іноземній валюті/Проблеми і перспективи економіки та управління. № 1 (5), 2016. С.291-299.

56. Манько С.В. Автоматизация учета по МСФО - Методологическая база проекта // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты, - № 02, 2011 г.

57. Мардус Н.Ю. Особливості організації і методики обліку і аудиту фінансової звітності в умовах адаптації до міжнародних стандартів // Журнал Київського університету ринкових відносин Економіка. Бізнес-адміністрування. Право. – № 2(2). –січень-лютий 2017. – С. 254-264.

58. Маркин Ю.П. Экономический анализ: Учебник / Ю.П. Маркин. – М.: Омега-Л, 2011. – 450 с.

59. Материалы сайта <https://gaap.ru/>

60. Міжнародні стандарти аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-referat.com>.

61. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности. Учебное пособие / Г.В. Савицкая. – М.:ИНФРА-М, 2009. – 408с.

62. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності (затв. наказом Мінфіну від 11.04.2013 р. №476) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>

63. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності (наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. №433) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com>

64. Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку: дис. Канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. М. Мінаєва. – Харків, 2007. – 201 с.

65. МСА 600 «Використання роботи іншого аудитора» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mia.kiev.ua>

66. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

67. МСБО 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

68. МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

69. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
70. МСБО 12 «Податок на прибуток» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
71. МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 01.01.12 р. (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_048.
72. МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
73. МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
74. МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
75. МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
76. МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
77. МСФЗ 7 «Звіт про рух грошових коштів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
78. МСФЗ 8 «Операційні сегменти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
79. МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
80. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 627 від 27.06.2013р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

81. Наказ Мінфіну України «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 року №302. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

82. Наказ МФУ від 29.11.2000 р № 302 (в редакції від 28.10.2003 р № 602). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

83. 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>.

84. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

85. Новейший философский словарь: 3-е изд., исправл. — Мн.: Книжный Дом. 2003. — 1280 с. - (Мир энциклопедий). — В.Л. Абушенко

86. Орлова В. К. Концептуальні основи складання фінансової звітності за міжнародними стандартами / В. К. Орлова, С. М. Кафка // Сталий розвиток економіки. – 2013. - № 3. – С. 245-250.

87. Одінцов Л.М., А.О. Титаренко, М.В. Швець Система фінансового контролю і розвиток аудиторства в Україні // Одінцов Л.М., Титаренко А.О., Швець М.В. // Вісник Кременчуцького державного політехнічного університету. – №1 – 2012. – С. 47.

88. Пасько О. В. Глобальна конвергенція стандартів фінансової звітності: стан та перспективи / О. В. Пасько // Облік та звітність. – 2010. – № 2. – С. 45–50.

89. [Пасько О.В.](#) Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі / О. В.Пасько// Облік і фінанси АПК : науково - виробничий журнал. – 2011. – N 3. – С.38–50.

90. Прес-реліз. Світовий банк допомагає поліпшити фінансову звітність в Східній Європі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.worldbank.org/>

91. Причины появления МСФЗ [Электронный ресурс] // Финансовая академия. - Режим доступа: <http://finacademy.net/news/prichinu-pojavlenija-msfo>

92. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>

93. Пожидаева Т.А. Анализ финансовой отчетности / Т.А. Пожидаева. – М.: КНОРУС, 2010. – 230 с.

94. Порядок подання фінансової звітності затв. КМУ від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

95. ПСБО 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

96. П(С)БО 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

97. ПСБО 15 «Дохід» . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

98. ПСБО 16 «Витрати». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

99. ПСБО 17 «Податок на прибуток» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

100. ПСБО 19 «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

101. ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

102. ПСБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

103. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

104. ПСБО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

105. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]. : [Закон України від 16.07.99 № 996-XIV, редакція від 02.12.2012, підстава 5463-17]. - Режим доступу : < <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> >

106. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : лист Міністерства фінансів України від 29 грудня 2017 року № 35210-06-5/37175 [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : https://egolovbuh.mcfr.ua/npd-doc.aspx?n PMID=94&NPID=41667&utm_source=https://www.golovbukh.ua&utm_medium=refer&utm_campaign=content_link

107. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність[Електронний ресурс]. : [Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2258-19>

108. Прокопович Д. Прогресс применения МСФО в мире // [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://prokopovich.org/2014/01/13/comments_on_review_of_the_conceptual_framework/

109. Пархоменко О. П. Фінзвітність: спроба зблизити НП(С)БО та МСФЗ / О. П. Пархоменко, М. В. Владімірська // Баланс. – 25.03.2013 р. – № 24 (1271). – С. 25–27.

110. Радова О.В. Проблеми адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів / О.В. Радова // Економіка і суспільство. Випуск 10/2017. – С. 787–790.

111. Розіт Т. В. Облікова політика та проблеми її формування на вітчизняних підприємствах у контексті міжнародних стандартів фінансової звітності / Т. В. Розіт // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2013. – № 4. – С. 96–100.

112. Рішення про припинення Аудиторської палати України від 12 липня 2018 року N 363/4.1 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FN043908.html

113. 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>

114. Сагетдинова Э. А. Будущее финансовой отчетности по стандартам ГААП США // Корпоративная финансовая отчетность. МСФО журнал. – 2009. – №8. – с. 39-44

115. Селиванова В. Новое в МСФО в 2016 году//МСФО на практике - №1.-2016. [Электронный ресурс]: URL: <http://msfo-practice.ru>.

116. Соболев В. М., Слюніна Т. Л., Розіт Т. В. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні // Бізнес-інформ. - №11. – 2013. – С. 324-328.

117. Створення Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.apu.com.ua/2018/09/29/>

118. Сонин А. Зачем компании внутренний аудит? // Управление компанией. 2009. -№8

119. Сухарев П. Как составить идеальный отчет о движении денежных средств для топ-менеджмента компании// Финансовый директор. – 2010. - № 6 (95). – С.82-86.

120. Стрит Д.Л. GAAP 2002:Конвергенция. Исследование усилий разных стран по распространению и достижению конвергенции с МСФО.-2002// [Электронный ресурс].-Режим доступа: www.ifad.net

121. Слободяник Ю. Б. Стан впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у реальному секторі економіки України / Ю. Б. Слободяник, Ю. М. Тимощенко // Розвиток обліку та аудиту як основи інформаційно-аналітичної системи підприємства України : монографія. – Харків : НТУ «ХПІ», 2011. – С. 19–28.

122. Теоретичні та методичні основи складання фінансової звітності в Україні.– Ірпінь: НДІ фінансового права, 2014. – 60 с.

123. Трансформації фінансової звітності за міжнародними стандартами [Левицька С.О., Садовські І.Б., Бабіч І.І., Жураковська І.В.]: Навчальний посібник – Луцьк: Редакційно-видавничий відділ Луцького НТУ, 2013.-412с.

124. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами (методичні рекомендації). Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 723 від 02.06.2010.

125. Фонд МСФЗ обнародовал результаты исследования о применении МСФЗ в мире [Электронный ресурс] // МСФЗ на практике. - Режим доступа: <http://msfo-practice.ru/news.aspx>.

126. Фурса В. П. Фінансова звітність: актуальні питання зближення НП(С)БО та МСФЗ / В. П. Фурса // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – Вип. 4. – С. 323–328.

127. Харламова О. В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні: монографія. Харків : Лідер, 2015. 372 с.

128. Хілл Б. Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України з МСБО / Б. Хілл // Проект USAID «Розвиток ринків капіталу». – К., 2010. – 37 с.

129. Чалая Г. О. Проблема походження звітності / Г. О. Чалая // Наука і правоохорона. – 2013. – № 3 (21). – С. 223-229.

130. Шешукова Т.Г., Воробьева О.А. Методологические и практические аспекты формирования отчетности по МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2008. №1. С. 38.

131. Шигун М. М., Іваненко В. О. Види звітності підприємств : підходи до їх класифікації / М. М. Шигун, В. О. Іваненко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua>

132. Шулыгина О.Ю. Методы подготовки финансовой отчетности в формате МСФО //Международный бухгалтерский учет. 2011. №24. – С. 17.

133. Шигун М. М. Міжнародні стандарти фінансової звітності як еталон регулювання національної системи бухгалтерського обліку / М.М. Шигун // Вісник Української академії банківської справи. – Суми : ДВНЗ «Укр. акад. банк. справи НБУ», 2008. – № 1(24). – С. 33–38.

134. Шнейдман, Л. З. Переход на МСФО: состояние и следующие шаги [Текст] // Финансы. - 2013. - № 1. - С. 6-10

135. Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организации // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. - № 15.

136. Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организации // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. - № 15.

137. Ball, R., Robin, A., & Wu, J. S. (2003). Incentives versus standards: Properties of accounting income in four East Asian countries. *Journal of Accounting and Economics*, 36, 235–270. 2013 [Електронний ресурс]- режим доступу:<http://faculty.chicagobooth.edu/ray.ball/research/Papers/2003%20Incentives%20versus%20Accounting%20Standards%20-%20East%20Asia.pdf>

138. Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*. International Accounting Policy Forum., 5–27. 2013 [Електронний ресурс]. - режим доступу: <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1792&context=commpapers>.

139. Das B., Shil N.C, Pramanik A.K. Convergence of Accounting Standards: Internationalization of Accounting / Bhagaban Das, Nikhil Chandra Shil, Alok Kumar Pramanik // *International Journal of Business and Management* January. – 2009. – Vol. 4, No. 1. – Retrieved from : <http://www.ccsenet.org/journal.html>

140. Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR). (2006).// [Електронний ресурс]. - режим доступу :<http://unctad.org/en/Pages/DIAE/ISAR/IFRS-Implementation.aspx>

141. Liu, Jinxing. Convergence of international accounting standards: Process and Status. *Accounting Learning*, June. 2009 г.

142. Lourenco, I., Branco, M. Main Consequences of IFRS Adoption: Analysis of Existing Literature and Suggestions for Further Research [Electronic source] / Isabel Lourenco, Manuel Branco. – Retrieved from : <http://www.scielo.br>.

143. Nobes, C. International Variations in IFRS Adoption and Practice / Christopher Nobes. – The Association of Chartered Certified Accountants. – 2011. – 38 pp.

144. Pacter P. IFRS® as global standards: a pocket guide // [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/IFRS-as-global-standards-Pocket-Guide-April-2015.PDF>

145. Ramanna, K., Sletten, E. Network Effects in Countries' Adoption of IFRS / Karthik Ramanna, Ewa Sletten. – Harvard Business School. – 2013. – 48 pp.

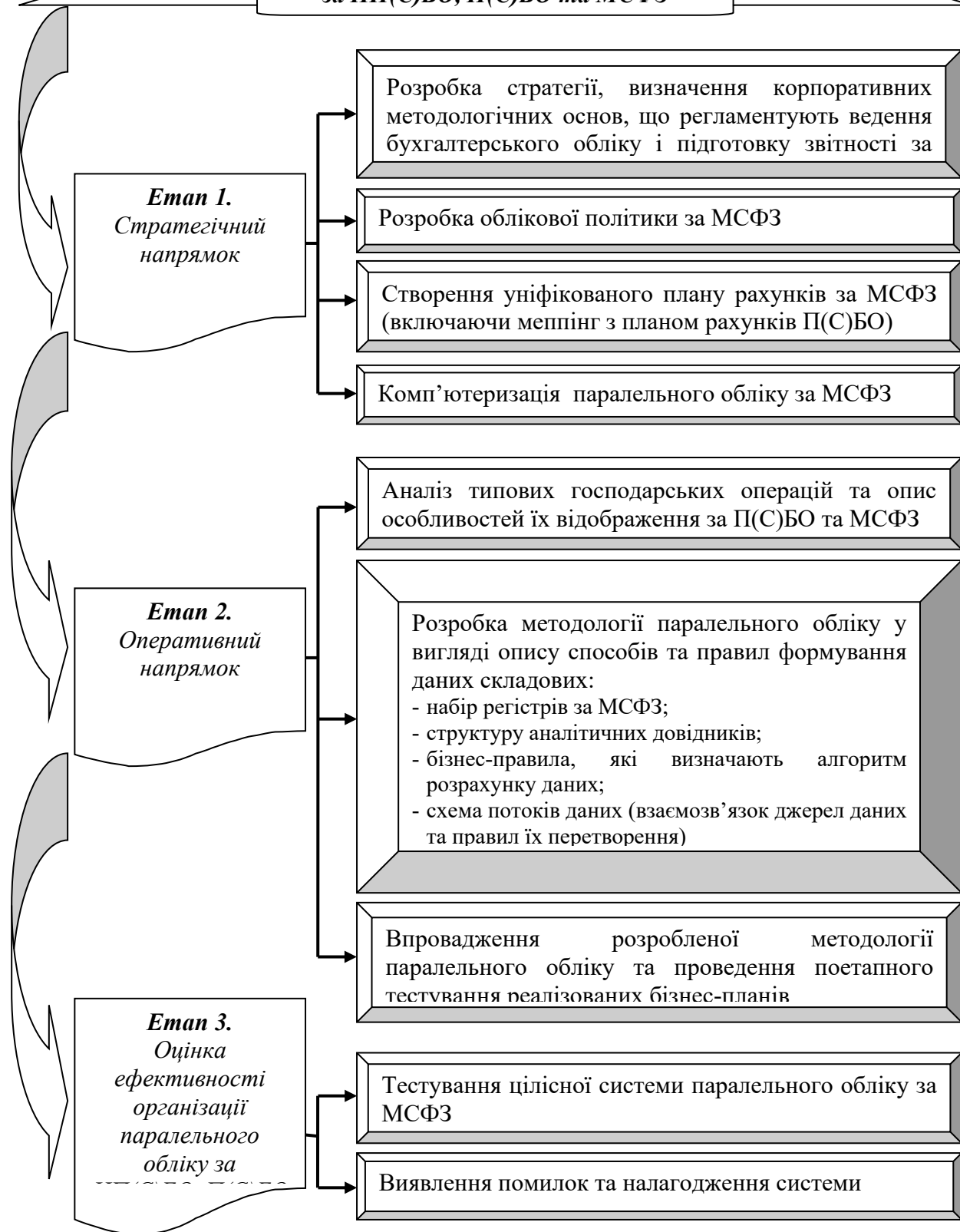
146. Shima, K. M., Yangb, D. C. Factors Affecting the Adoption of IFRS / Kim M. Shima and David C. Yangb // International Journal of Business. – 2012. – № 17(3). – P. 276–298.

ДОДАТОК А

Автори	Види звітностей	Фінансова і бухгалтерська звітність ототожнюється	Фінансова є складовою бухгалтерської звітності
<i>Нормативно-правові акти</i>			
ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст.3)	Бухгалтерська звітність поділяється на фінансову, податкову, статистичну та ін. види звітності.	-	+
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (ст. 1)	Надається визначення, окрім фінансової звітності, також бухгалтерської.	-	+
<i>Наукові видання</i>			
Біла Л.М.	За придатністю задоволення потреб користувачів: бухгалтерська (фінансова і спеціальна (соціальна)), оперативна, статистична і податкова).	-	+
Городянська Л.В.	Щодо представлення користувачам: внутрішня (фінансова (бухгалтерська) звітність) та зовнішня (фінансова (бухгалтерська), податкова, статистична та ін. види звітності).	+	-
Жук О.І., Озеран А.В.	Бухгалтерська зовнішня звітність складається з фінансової, податкової, статистичної та спеціальної (звітність до органів соціального страхування, відомча та ін.).	-	+
Коробко О.М.	За характером направлення та використання бухгалтерська фінансова звітність поділяється за зовнішніми та внутрішніми користувачами.	+	-
<i>Наукова література</i>			
Верига Ю.А., Левченко З.М., Ватуля І.Д.	Залежно від джерел інформації: статистична, податкова та бухгалтерська (фінансова та внутрішньогосподарська (управлінська)).	-	+
Гольцова С.М., Пліскус І.Й.	Бухгалтерська звітність поділяється на фінансову, податкову, статистичну, а також спеціальну та іншу.	-	+
Орлов І.В.	За економічним змістом: внутрішня і зовнішня (фінансова, статистична, податкова)	+	-
Соколова Є.С., Бебнева Е.В.	Залежно від джерел інформації: оперативна, бухгалтерська, статистична.	+	-

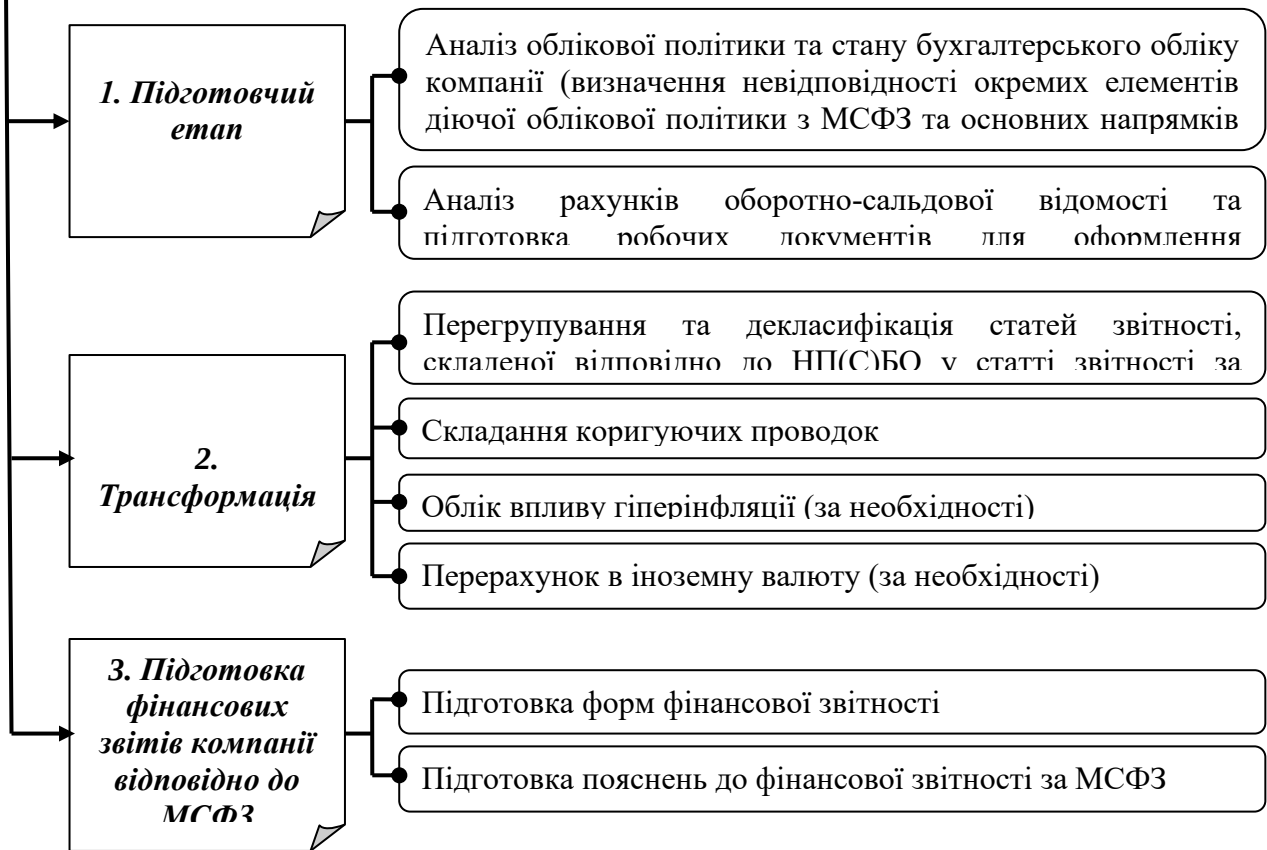
ДОДАТОК Б

Етапи організації паралельного обліку за НП(С)БО, П(С)БО та МСФЗ



ДОДАТОК В

Етапи трансформації звітності за НП(С)БО відповідно до МСФЗ



ДОДАТОК Ж

Баланс та Звіт про фінансовий стан: основні відмінності НП(С)БО та МСФЗ

<i>Баланс та Звіт про фінансовий стан: основні відмінності</i>		
Загальний формат		
Критерій	НП(С)БО	МСФЗ
<i>Класифікація активів та зобов'язань</i>	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
<i>Витрати майбутніх періодів</i>	Виділені окремі статті	Виділення окремої статті не вимагається
<i>Цільове фінансування</i>	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
<i>Доходи майбутніх періодів</i>	Виділені в окрему статтю поточних зобов'язань	Виділення окремої статті не вимагається. У випадку наведення в балансі необхідна класифікація характеру зобов'язань
<i>Гудвіл</i>	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
<i>Довгострокові фінансові інвестиції</i>	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
<i>Поточні фінансові інвестиції</i>	Представлені окремою статтею (рядок 1160)	Як окрема категорія «фінансові інвестиції» в системі МСФЗ не визначені
<i>Фінансові зобов'язання</i>	У деяких випадках можливе наведення в одній статті з не фінансовими зобов'язаннями	Повинні бути виділені окремими статтями
Зауваження за деякими статтями		
<i>Земля у постійному безкоштовному користуванні</i>	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

Продовження додатку Ж

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 балансотримачів	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 Ж 2
Відмінності у порядку заповнення
нової форми № 1 Балансу (Звіту про фінансовий стан) від старої

Стаття балансу	Код рядка	Джерело інформації	Відмінності у відображенні
АКТИВ			
I. Нематеріальні активи			
Нематеріальні активи	1000	1001+(1002)	Відмінності є лише у найменуванні статей. У рядку 1000 наводиться інформація про залишкову вартість нематеріальних активів
первісна вартість	1001	С-до за Дт рахунку 12	
накопичена амортизація	1002	С-до за Кт субрах. 133	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	С-до за Дт рах.15	Відмінностей не має
Основні засоби	1010	1011 + (1012)	Відмінності є лише у найменуванні статей. У рядку 1010 наводиться інформація про залишкову вартість нематеріальних активів
первісна вартість	1011	С-до за Дт. Субрах.101-109 і рах 11	
накопичена амортизація	1012	С-до за Кт субрах.131 і 132	
Інвестиційна нерухомість	1015	С-до за Дт субрах. 100 1016 + (1017)	Раніше вартість інвестиційної нерухомості відображалася у рядках, що вписуються. Тепер в цій статті наводиться справедлива вартість інвестиційної нерухомості, визначена на дату балансу. У випадку коли інвестиційна нерухомість враховується за первісною вартістю, наводиться її залишкова вартість, яка включається в підсумок балансу, при цьому в додаткових статтях окремо наводяться первісна вартість інвестиційної нерухомості (рядок 1016) і в дужках – сума зносу (рядок 1017)
Довгострокові біологічні активи	1020	С-до за Дт субрах 161, 163, 165 1021+(1022)	Раніше для відображення довгострокових біологічних активів було виділено три статті. Тепер в цій статті наводиться справедлива вартість довгострокових біологічних активів. У випадку коли довгострокові біологічні активи враховується за первісною вартістю, наводиться її залишкова вартість, яка включається в підсумок балансу, при цьому в додаткових статтях окремо наводяться первісна вартість (рядок 1021) і в дужках – сума накопиченої амортизації (рядок 1022)

Довгострокові фінансові інвестиції: що обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	С-до за Дт субрах.141	Відмінностей не має
інші фінансові інвестиції	1035	С-до за Дт субрах. 142 і 143	Відмінностей не має
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	С-до за Дт сурах.181, 182,183	Відмінностей не має
Відстрочені податкові активи	1045	С-до по Дт рах.17	Відмінностей не має
Інші необоротні активи	1090	С-до за Дт субрах. 191 і 193	Відмінностей не має
Всього за розділом І	1095	Рядок 1000+1005+1010+1015+1020+1030+1035+1040+1045+1050+1090	Відмінностей не має
ІІ. Оборотні активи			
Запаси	1100	С-до за Дт рах.20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (без врахування субрах. 286)	Відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами, але без поточних біологічних активів. У випадку відповідності ознакам суттєвості може бути окремо наведена в додаткових статтях інформація про вартість виробничих запасів (рядок 1101), незавершеного виробництва (рядок 1102), готової продукції (рядок 1103) і товарів (рядок 1104). У підсумок балансу включається загальна вартість запасів, інформація про вартість окремих складових запасів наводиться в додаткових статтях в межах загальної суми
Поточні біологічні активи	1110	С-до за Дт рах.21	Відмінностей не має
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи та послуги	1130	С-до Дт 36 – С-до Кт 38	Відмінностей не має
з бюджетом	1135	С-до Дт 641, 642	Відмінностей не має
в тому числі з податку на прибуток	1136	С-до Дт 641 (у підсумок балансу не включається)	Окремо відображається дебіторська заборгованість з податку на прибуток, яка включена до статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»

Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	С-до Дт 372, 374, 375, 376, 377, 378, 65,66, 685	Відмінностей не має
Поточні фінансові інвестиції	1160	С-до Дт 352	Як і раніше, відображають фінансові інвестиції на термін, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь який момент (крім інвестицій, що є еквівалентами грошових коштів). Але тепер визначено, що в цій статті відображається також сума довгострокових фінансових інвестицій, що підлягають погашенню протягом 12 місяців з дати балансу
Гроші та їх еквіваленти	1165	С-до Дт 30, 31, 333, 334, 351	Відмінностей не має, але у випадку відповідності ознакам суттєвості окремо може бути наведена в додаткових статтях інформація про готівку (рядок 1166) і грошових коштів на рахунках в банку (рядок 1167). У підсумок балансу включається загальна сума грошей та їх еквівалентів, інформація про готівку і грошові кошти на рахунку у банку наводиться в додаткових статтях в межах загальної суми
Витрати майбутніх періодів	1170	С-до Дт 39	Відмінностей не має
Інші оборотні активи	1190	С-до Дт 331, 332, 643, 644	Відмінностей не має
Всього за розділом II	1195	Рядок 1100+1110+1115+1120+1125+1130+1135+1140+1145+1155+1160+1165+1170+1180+1190	Відмінностей не має
III. Необоротні активи, призначені для продажу, і групи вибуття	1200	С-до Дт 286	Раніше інформація відображалася у рядку, що вписується
Баланс	1300	Рядок 1095+1195+1200	Відмінностей не має
ПАСИВ			
I. Власний капітал			
Зареєстрований капітал	1400	С-до Кт 40	Наводиться зафіксована у засновницьких документах сума статутного капіталу, пайового капіталу та іншого зареєстрованого капіталу
Капітал у дооцінках	1405	С-до Кт 41	Наводиться сума дооцінки необоротних активів та фінансових інструментів

Додатковий капітал	1410	С-до Кт 42	Відображається емісійний дохід, вартість безоплатно отриманих необоротних активів, сума капіталу, вкладеного засновниками зверх статутного капіталу, накопичені курсові різниці, які відповідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу, та інші складові додаткового капіталу. У випадку якщо інформація про розмір емісійного доходу та накопичені курсові різниці відповідає ознакам суттєвості, вона розкривається в додаткових статтях «Емісійний дохід» (рядок 1411) та «Накопичені курсові різниці» (рядок 1412). У підсумок балансу включається загальна сума
Резервний капітал	1415	С-до Кт 43	Відмінностей не має
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	С-до Кт 441 або С-до Дт 442	Відмінностей не має
Неоплачений капітал	1425	С-до Дт 46	Відмінностей не має
Вилучений капітал	1430	С-до Кт 45	Відмінностей не має
Всього за розділом I	1495	Рядок 1400+1405+1410+1415+/-1420-1425-1430+1435	Відмінностей не має
II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	С-до Кт 54	Відмінностей не має
Довгострокові кредити банків	1510	С-до Кт 501, 502, 503, 504	Відмінностей не має
Інші довгострокові зобов'язання	1515	С-до Кт 505, 506, 51, 52, 53, 55	Наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства, не включена до інших статей, у яких розкривається інформація про довгострокові зобов'язання, зокрема зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банку), на які нараховуються відсотки
Довгострокові забезпечення	1520	С-до Кт 473, 474, 477, 478 у частині довгостроко в.забезпечен ь	Відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання і т.ін.), розмір яких на дату складання балансу може бути визначений шляхом попередніх (прогнозних) оцінок.
			У випадку якщо сума довгострокових виплат персоналу може бути визнана суттєвою, так інформація наводиться в додатковій статті «Довгострокові забезпечення витрат персоналу» (рядок 1521). У підсумок балансу включається загальна сума довгострокових забезпечень. Сума поточних

			забезпечень відображається в окремій статті.
Цільове фінансування	1525	С-до Кт 48	Відмінностей не має
Всього за розділом II	1595	Рядок 1500+1505+ 1510+1515+ 1520+1525+ 1530+1535+ 1540+1545	Відмінностей не має
III. Поточні зобов'язання та забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	С-до Кт 31 (овердрафт), 60	Відмінностей не має
Поточна кредиторська заборгованість з: довгострокових зобов'язань	1610	С-до Кт 61	Відмінностей не має, хоча тепер підкреслено, що заборгованість – кредиторська
за товари, роботи, послуги	1615	С-до Кт 63, крім заборгов., забезпеченої векселями, якщо вона наводиться в окремій статті	
за розрахунками з бюджетом	1620	С-до Кт 641, 642	
в тому числі з податку на прибуток	1621	С-до Кт 641 в частині податку на прибуток	Окремо відображається кредиторська заборгованість з податку на прибуток, яка уже включена до статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»
розрахунки зі страхування	1625	С-до Кт 65	Відмінностей не має
розрахунки з оплати праці	1630	С-до Кт 66	Відмінностей не має
Поточні зобов'язання	1660	С-до Кт 471, 472, 473, 474, 477, 478 у частині поточних забезпечень	Наводиться сума забезпечень, які планується використати протягом 12 місяців з дати балансу, для використання витрат, для покриття яких відповідне забезпечення було створено. Сума довгострокових забезпечень відображається в окремій статті (код рядка 1520)
Доходи майбутніх періодів	1665	С-до Кт 69	Відмінностей не має
Інші поточні зобов'язання	1690	С-до Кт 372, 378, 643, 644, 684, 685	Відмінностей не має

Всього за розділом III	1695	Рядок 1600+1605+ 1610+1615+ 1620+1625+ 1630+1635+ 1640+1645+ 1650+1660+ 1665+1670+ 1690	Відмінностей не має
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, що призначені для продажу, і групами вибуття	1700	С-до Кт 680	Раніше інформація відображалася у рядку, що вписується
Баланс	1900	Рядок 1495+1595+ 1695+1700+ 1800	Відмінностей не має

ДОДАТОК І

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>
<i>Формат Подання</i>	Один Звіт про фінансові результати, в якому присутній розділ для показників іншого сукупного доходу	Можливе окреме подання звіту про прибутки та збитки
<i>Класифікація доходів та витрат</i>	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
<i>Систематизація витрат</i>	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).
<i>Дивіденди на акцію за звітний період</i>	Наведено окремою статтею	Повинні бути наведені або у Звіті про зміни у власному капіталі, або в примітках
<i>Фінансовий результат від списання фінансових активів, відображених за амортизованою собівартістю</i>	Не відображається окремою статтею (входить до складу інших доходів/витрат)	Повинен бути представлений окремою статтею
<i>Сукупний Доход</i>	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
<i>Зауваження щодо деяких статей обліку</i>		
<i>Витрати та доходи за активами, отриманими на балансотримання</i>	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 К

Відмінності у заповненні статей розділу I форми № 2

№ з/п	Форма № 2 із додатку 1 до НП(С)БО-1			Форма № 2 із додатку до П(С)БО-3		
	назва статті	код рядк а	обороти за рахунками	назва статті	код рядк а	обороти за рахунками
1.	У формі немає рядків			Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Дт 36, 37 Кт 70
				ПДВ	015	Дт 70 Кт 641 Дт 70 Кт 643
				Акцизний збір	020	Дт 70 Кт 641
					025	
				Інші вирахування з доходу	030	Дт 704 Кт 36, 37 рахунків
2.	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Дт 70 Кт 791	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	Дт 70 Кт 791
3.	Собівартість реалізованої продукції	2050	Дт 791 Кт 90	Собівартість реалізованої продукції	040	Дт 791 Кт 90
4.	Валові:			Валові:		
	прибуток	2090	Алгебраїчна сума	прибуток	050	Алгебраїчна сума
	збиток	2095		збиток	055	
5.	Інші операційні доходи	2120	Дт 71 Кт 791	Інші операційні доходи	060	Дт 71 Кт 791
6.	Адміністративні витрати	2130	Дт 791 Кт 92	Адміністративні витрати	070	Дт 791 Кт 92
7.	Витрати на збут	2150	Дт 791 Кт 93	Витрати на збут	080	Дт 791 Кт 93
8.	Інші операційні витрати	2180	Дт 791 Кт 94	Інші операційні витрати	090	Дт 791 Кт 94
9.	Фінансовий результат від операційної діяльності:			Фінансовий результат від операційної діяльності:		
	прибуток	2190	Алгебраїчна сума	прибуток	100	Алгебраїчна сума
	збиток	2195		збиток	105	
10.	Дохід від участі в капіталі	2200	Дт 72 Кт 792	Дохід від участі в капіталі	110	Дт 72 Кт 792
11.	Інші фінансові доходи	2220	Дт 73 Кт 792	Інші фінансові доходи	120	Дт 73 Кт 792
12.	Інші доходи	2240	Дт 74 Кт 793	Інші доходи	130	Дт 74 Кт 793
13.	Фінансові витрати	2250	Дт 792 Кт 95	Фінансові витрати	140	Дт 792 Кт 95
14.	Втрати від участі в капіталі	2255	Дт 792 Кт 96	Втрати від участі в капіталі	150	Дт 792 Кт 96
15.	Інші витрати	2270	Дт 793 Кт 97	Інші витрати	160	Дт 793 Кт 97
16.	Фінансовий результат до оподаткування:		Алгебраїчна сума	Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:		Алгебраїчна сума
	прибуток	2290		прибуток	170	
	збиток	2295		збиток	175	
17.	Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Дт 981 (Кт 981)	Податок на прибуток від звичайної дія-сті	180	Дт 981 (Кт 981)
18.	Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Дт 71 Кт 791	У формі не має аналогічного рядка. Відповідні рядки вписувалися		
19.	Чистий фінансовий результат:		Алгебраїчна сума	Фінансові результати від звичайної діяльності:		Алгебраїчна сума
	прибуток	2350		прибуток	190	
	збиток	2355		збиток	195	
20.	У формі не має аналогічних рядків			Надзвичайні:		
				доходи	200	Дт 75 Кт 794
				витрати	205	Дт 794 Кт 99
				Податки на надзвичайний прибуток	210	Дт 982 (Кт 982)
				Чистий		
				прибуток	220	Алгебраїчна сума
				збиток	225	

ДОДАТОК Л

<i>Звіт про рух грошових коштів: основні відмінності за МСФЗ та НП(СБО)</i>		
Критерій	НП(С)БО	МСФЗ
<i>Звіт про рух грошових коштів</i>	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
<i>Форма звіту</i>	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
<i>Укладачі звіту про рух грошових коштів</i>	Підприємства, які не є суб'єктами малого підприємництва	Всі компанії, що складають звітність за МСФЗ
<i>Склад грошових коштів</i>	Готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання	Грошові кошти в касі та депозити до запитання
<i>Негрошові операції</i>	Операції, які не вимагають використання грошей та їх еквівалентів	Визначення відсутнє
<i>Відображення зміни залишків грошових коштів у разі їх списання як невідповідних критеріям визнання активами</i>	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
<i>Подання грошових потоків на нетто-основі</i>	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
<i>Банківські овердрафти</i>	Не регулюється порядок подання	Як правило, включаються до складу грошових коштів та їх еквівалентів
<i>Грошові потоки, що відносяться до різних видів діяльності</i>	Затверджена форма ЗРГК, 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

Продовження додатка Л

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
Згорання 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 М
Порядок заповнення розділу I форми № 3 прямим методом

Стаття Звіту	Код рядка	Джерело формування показників статей Звіту
I. Рух грошових коштів в результаті операційної діяльності		
Надходження від		
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	Обороти за Дт 30, 31 і Кт 36, 37, 68, 70 із врахуванням ПДВ (в тому числі платежі за оренду інвестиційної нерухомості). Отримані аванси відображаються або в цьому рядку (якщо не заповнений рядок 3015), або в рядку 3015
Повернення податків та зборів	3005	Обороти за Дт 311 і Кт 641, 642 (в частині податків, зборів та обов'язкових платежів)
в тому числі ПДВ	3006	Обороти за Дт 311 і Кт 641 (бюджетне відшкодування та повернення переплати з ПДВ)
Цільового фінансування	3010	Обороти за Дт 31 і Кт 378, 48
Надходження від отриманих субсидій, дотацій	3011	Обороти за Дт 311 і Кт 482 (в частині отриманих субсидій та дотацій)
Надходження авансів від покупців та замовників	3015	Обороти за Дт 31 і Кт 68 із врахуванням ПДВ
Надходження від повернення авансів	3020	Обороти за Дт 31 і Кт 371
Надходження від відсотків по залишкам грошових коштів на поточних рахунках	3025	Обороти за Дт 311 і Кт 719 (в частині відсотків, отриманих на залишки грошових коштів на поточних рахунках в банку)
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035	Обороти за Дт 311 і Кт 374 (715)
Надходження від операційної оренди	3040	Обороти за Дт 31 і Кт 68, 37 (в частині надходжень від операційної оренди, крім оренди інвестиційної нерухомості, які відображаються в рядку 3000)
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045	Обороти за Дт 31 і Кт 373
Надходження від страхових премій	3050	Обороти за Дт 30, 31 і Кт 36, 37 (в частині страхових премій, отриманих страховиками, відображених на рахунках 70, 76)
Надходження фінансових установ від повернення позик	3055	Дт 30, 31 і Кт 37
Інші надходження	3095	Надходження грошових коштів від операційної діяльності, яке не потрапило в попередні рядки (зокрема, реалізація оборотних активів, надходження від діяльності обслуговуючих господарств і т.д.)
Витрати на оплату:		
Товарів (робіт, послуг)	3100	Обороти за Дт 63, 68 (в частині оплати отриманих товарів/послуг) і Кт 30, 31. Перераховані аванси відображаються або в цьому рядку (якщо не заповнений рядок 3135), або в рядку 3135
Праці	3105	Обороти за Дт 66 і Кт 30, 311
Відрахування на соціальні заходи	3110	Обороти за Дт 65 і Кт 30, 311
Зобов'язань за податками та зборами	3115	Обороти за Дт 641, 642 і Кт 30, 311

Витрати на оплату зобов'язань з податку на прибуток	3116	Обороти за Дт 641 (субрахунок «Податок на прибуток») і Кт 311
Витрати на оплату зобов'язань з ПДВ	3117	Обороти за Дт 641 (субрахунок «ПДВ») і Кт 311
Витрати на оплату зобов'язань за іншими податками та зборами	3118	Обороти за Дт 641 (інші субрахунки, 642) і Кт 311
Витрати на оплату авансів	3135	Обороти за Дт 371 і Кт 30, 31
Витрати на оплату повернення авансів	3140	Обороти за Дт 681 і Кт 30, 31
Витрати на оплату цільових внесків	3145	Обороти за Дт 949, 977 і Кт 30, 31 (цільові та благодійні внески)
Витрати на оплату зобов'язань за страховими контрактами	3150	Обороти за Дт 68 (в частині витрат, відображених на субрахунок 904) і Кт 30, 31
Витрати фінансових установ з надання позик	3155	Обороти за Дт 37 (в частині наданих позик) і Кт 30, 31
Інші витрати	3190	Вибуття грошових коштів в рамках операційної діяльності, яке не потрапило у попередні рядки
Чистий рух грошових коштів від операційної діяльності	3195	Сума рядків 3000, 3005, 3010, 3015, 3020, 3025, 3035, 3040, 3045, 3050, 3055, 3095, графа 3, мінус сума рядків 3100, 3105, 3110, 3115, 3135, 3140, 3145, 3150, 3155, 3190, графа 3. Сума рядків 3000, 3005, 3010, 3015, 3020, 3025, 3035, 3040, 3045, 3050, 3055, 3095, графа 4, мінус сума рядків 3100, 3105, 3110, 3115, 3135, 3140, 3145, 3150, 3155, 3190, графа 4.

ДОДАТОК Н

Порядок заповнення розділу I форми № 3 непрямым методом

Стаття Звіту	Код рядка	Джерело формування показників статей Звіту	
		графа 3 (надходження)	графа 4 (вибуття)
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500	Форма № 2, рядок 2290, графа 3	Форма № 2, рядок 2295, графа 3
Коригування на:			
амортизацію необоротних активів	3505	Форма № 3, рядок 2515, графа 3	X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510	Збільшення (графа 3) або зменшення (графа 4) майбутніх витрат та платежів, не пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю (зміна в показниках рядків 1520, 1521, 1530, 1531, 1532, 1533, 1534, 1660 та ін.)	
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515	Збиток (графа 3) або прибуток (графа 4) від курсових різниць, розрахованих на залишки грошових коштів в іноземній валюті. Розраховується як різниця між оборотами за Дт 945 і за Кт 714	
Збиток (прибуток) від не операційної діяльності та інших грошових операцій	3520	Збиток (графа 3) або прибуток (графа 4) від неопераційної діяльності (різниця між сумою рядків 2255, 2270, графа 3, і сумою рядків 2200, 2220, 2240, графа 3 форми № 2)	
Прибуток (збиток) від участі в капіталі	3521	Прибуток (графа 3) або збиток (графа 4) від участі в капіталі (різниця між рядками 2200 і 2255 форми № 2)	
Зміна вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю, і дохід (витрати) від первісного визнання	3522	Зменшення (графа 3) або збільшення (графа 4) вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю (позитивна або негативна різниця між рядками 2121, 2122 і 2181, 2182 форми № 2)	
Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, призначених для продажу та груп вибуття	3523	Позитивна (графа 4) або негативна (графа 3) різниця між оборотами за Кт 712 і Дт 943 в частині реалізації необоротних активів та груп вибуття	
Збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій	3524	Позитивна (графа 4) або негативна (графа 3) різниця між оборотами за Кт 741 і Дт 971	
Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів	3526	Позитивна (графа 4) або негативна (графа 3) різниця між оборотами за Кт 742 і Дт 972	
Фінансові витрати	3540, графа 4	Форма № 2, рядок 2250, графа 3	
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550	Негативна (графа 3) або позитивна (графа 4) різниця між показниками графі 4 і графі 3 рядків 1100-1104, 1110, 1120, 1125, 1130, 1135, 1140, 1145, 1155, 1170, 1190 форми № 1. При цьому не враховуються: - зміни у складі оборотних активів внаслідок не грошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції); - зміни у складі оборотних активів внаслідок не грошових операцій фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань); - не грошові внески в статутний капітал; - включення фінансових витрат до собівартості продукції; - виправлення помилок минулих років; - зміна дебітор. заборг. поточного податку на прибуток; - зміна дебіторської заборгованості за іншими платежами в бюджет внаслідок зарахування кредиторської заборгованості з податку на прибуток; - зміна у складі дебіторської заборгованості за розрахунками з ПДВ в рамках інвестиційної діяльності	
Збільшення (зменшення) запасів	3551	Негативна (графа 3) або позитивна (графа 4) різниця між показниками графі 4 і графі 3 рядка 1100 форми № 1	
Збільшення (зменшення) поточних біологічних активів	3552	Негативна (графа 3) або позитивна (графа 4) різниця між показниками графі 4 і графі 3 рядка 1110 форми № 1	

Збільшення (зменшення) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	3553	Негативна (графа 3) або позитивна (графа 4) різниця між показниками графи 4 і графи 3 рядка 1125 форми № 1	
Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіт.заборгован.	3554	Негативна (графа 3) або позитивна (графа 4) різниця між показниками графи 4 і графи 3 рядка 1155 форми № 1	
Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів	3556	Негативна (графа 3) або позитивна (графа 4) різниця між показниками графи 4 і графи 3 рядка 1170 форми № 1	
Зменшення (збільшення) інших необоротних активів	3557	Негативна (графа 3) або позитивна (графа 4) різниця між показниками графи 4 і графи 3 рядка 1190 форми № 1	
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560	Негативна (графа 3) або позитивна (графа 4) різниця між показниками графи 4 і графи 3 рядків 1605, 1615, 1620, 1625, 1630, 1635, 1645, 1650, 1665, 1670 форми № 1 При цьому враховуються: - зміни у складі поточних зобов'язань внаслідок негрошових операцій з включення поточних зобов'язань у групи вибуття; - погашення поточних зобов'язань шляхом передачі необоротних активів та фінансових інвестицій; - зарахування внесків до капіталу; - виправлення помилок минулих років; - зменшення суми зобов'язань за поточним податком на прибуток внаслідок його сплати (при цьому враховується зменшення суми зобов'язань за поточним податком на прибуток внаслідок його списання і визнання доходу); - зменшення суми зобов'язання з ПДВ, що виникли в рамках інвестиційної діяльності; - зміна доходів майбутніх періодів, які виникли від операцій з коштами цільового фінансування, подальшого їх визнання доходами поточного періоду, повернення коштів цільового фінансування, зменшення доходів майбутніх періодів внаслідок включення до групи вибуття	
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги	3561	Позитивна (графа 3) або негативна (графа 4) різниця між показниками графи 4 і графи 3 рядка 1615	
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом	3562	Позитивна (графа 3) або негативна (графа 4) різниця між показниками графи 4 і графи 3 рядка 1620	
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування	3563	Позитивна (графа 3) або негативна (графа 4) різниця між показниками графи 4 і графи 3 рядка 1625	
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці	3564	Позитивна (графа 3) або негативна (графа 4) різниця між показниками графи 4 і графи 3 рядка 1630	
Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів	3566	Позитивна (графа 3) або негативна (графа 4) різниця між показниками графи 4 і графи 3 рядка 1665	
Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань	3567	Позитивна (графа 3) або негативна (графа 4) різниця між показниками графи 4 і графи 3 рядка 1690	
Грошові кошти від операційної діяльності	3570	Різниця між сумою рядків 3500, 3505, 3510, 3515, 3520, 3550, 3560, графа 3, і сума рядків 3510, 3515, 3520, 3540, 3550, 3560, графа 4	Різниця між сумою рядків 3500, 3510, 3515, 3520, 3540, 3550, 3560, графа 4, і сумою рядків 3510, 3515, 3520, 3550, 3560, графа 3
Сплачений податок на прибуток	3580	X	Обороти за Дт 641 і Кт 311 (в частині податку на прибуток)
Сплачені відсотки	3585	X	Обороти за Дт 684 і Кт 311 (в частині відсотків, пов'язаних з операційною діяльністю)
Чистий рух грошових коштів від операційної діяльності	3195	Рядок 3570, графа 3, мінус рядок 3580, графа 4	Рядок 3570, графа 4, плюс рядок 3580, графа 4

ДОДАТОК О
Порядок заповнення розділів I і II, а також підсумкових рядків
форм № 3 і № 3-н прямим методом

Порядок заповнення розділів I і II, а також підсумкових рядків форм № 3 і № 3-н прямим методом		
Стаття Звіту	Код рядка	Джерело формування показників статей Звіту
I. Рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності		
Надходження від реалізації:		
фінансових інвестицій	3200	Обороти за Дт 30, 31 і Кт 37, 68 (в частині доходів, відображених на субрахунку 741)
необоротних активів	3205	Обороти за Дт 30, 31 і Кт 37, 68 (в частині доходів, відображених на субрахунку 712 від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, призначених для продажу, і групи вибуття, та інших необоротних активів)
Надходження від отриманих:		
відсотків	3215	Обороти за Дт 30, 31 і Кт 373 (в частині доходів, відображених на субрахунку 732)
дивідендів	3220	Обороти за Дт 30, 31 і Кт 373 (в частині доходів, відображених на субрахунку 731)
Надходження від деривативів	3225	Обороти за Дт 30, 31 і Кт 379
Надходження від погашення позик	3230	Обороти за Дт 30, 31 і Кт 37 (крім фінансових установ)
Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235	Обороти за Дт 30, 31 і Кт 37 (в частині доходів, відображених на субрахунку 746 від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць за мінусом грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу)
Інші надходження	3250	Надходження грошових коштів від інвестиційної діяльності, яке не потрапило в попередні рядки
Витрати на придбання:		
фінансових інвестицій	3255	Обороти за Дт 37, 68 і Кт 30, 31 (в частині придбання фінансових інвестицій, відображених на рахунках 14, 35)
необоротних активів	3260	Обороти за Дт 48, 68 і Кт 30, 31 (в частині придбання необоротних активів та капіталізуючих відсотків, відображених на рахунку 15)
Виплати по деривативам	3270	Обороти за Дт 379 і Кт 30, 31
Витрати з надання позик	3275	Обороти за Дт 183, 37 і Кт 30, 31 (в частині надання авансів та позик, пов'язаних з інвестиційною діяльністю, - крім фінансових установ)
Витрати на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3280	Обороти за Дт 68 і Кт 30, 31 (в частині придбання витрат на придбання дочірніх підприємств та інших господарських одиниць за

		<i>мінусом грошових коштів, які були придбані у складі майнового комплексу)</i>
Інші платежі	3290	Вибуття грошових коштів в рамках інвестиційної діяльності, яке не потрапило в попередні рядки
Чистий рух грошових коштів від інвестиційної діяльності	3295	(Сума рядків 3200, 3205, 3215, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250) – (сума рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290)

III. Рух грошових коштів в результаті фінансової діяльності		
Надходження від:		
Власного капіталу	3300	Обороти за Дт 30, 31 і Кт 41, 42, 45, 46
Отримання позик	3305	Обороти за Дт 30, 31 і Кт 50, 51, 52, 55, 60, 62, 68
<i>Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві</i>	3310	<i>Обороти за Дт 30, 31 і Кт 37, 68 (в частині доходу від продажу частки в дочірньому підприємстві, яка не привела до втрати контролю – субрахунок 746)</i>
Інші надходження	3340	Надходження грошових коштів від фінансової діяльності, яке не потрапило в попередні рядки
Витрати на:		
Викуп власних акцій	3345	Обороти за Дт 45 і Кт 30, 31
Погашення позик	3350	Обороти за Дт 50, 51, 52, 55, 60, 61, 62 і Кт 30, 31
Сплату дивідендів	3355	Обороти за Дт 671 і Кт 30, 31
<i>Витрати на сплату відсотків</i>	3360	<i>Обороти за Дт 684 і Кт 30, 31 (в частині відсотків за користування позиковим капіталом, що використовувався у фінансовій діяльності, крім сум сплачених відсотків, які капіталізуються)</i>
<i>Витрати на сплату заборгованості за фінансовою орендою</i>	3365	<i>Обороти за Дт 531 і Кт 30, 31</i>
<i>Витрати на придбання частки в дочірньому підприємстві</i>	3370	<i>Обороти за Дт 68 і Кт 30, 31 (в частині витрат на придбання додаткової частки в дочірньому підприємстві)</i>
Інші платежі	3390	Вибуття грошових коштів в рамках фінансової діяльності, яке не потрапило в попередні рядки
Чистий рух грошових коштів від фінансової діяльності	3395	(Сума рядків 3300, 3305, 3310, 3340) – (сума рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390)
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	Рядок 3195 +(-) рядок 3295 +(-) рядок 3395
Залишок грошових коштів на початок року	3405	Колонка 3 рядка 1165 балансу (форми № 1)
Вплив зміни валютних курсів на залишок грошових коштів	3410	Сума збільшення або зменшення залишку грошових коштів в результаті перерахунку іноземної валюти за умови зміни курсу протягом року
Залишок грошових коштів на кінець року	3415	Рядок 3405 +(-) рядок 3400 +(-) рядок 3395

ДОДАТОК П

Основні відмінності у складанні Звіту про власний капітал за НП(С)БО та Звіту про зміни у власному капіталі за МСФЗ

<u>Критерій</u>	<u>НП(С)БО</u>	<u>МСФЗ</u>
<i>Загальний сукупний прибуток</i>	Показник не наводиться	Показник повинен бути наведеним
<i>Інший сукупний прибуток</i>	Показник наводиться однією статтею	Показник повинен бути розкритий за кожною статтею власного капіталу
<i>Показник дивідендів на акцію</i>	Не наводиться	Може бути наведеним в цій формі або у примітках

ДОДАТОК Р

Заповнення форми № 4 «Звіт про власний капітал»

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	Кт 40	Кт 41	Кт 42	Кт 43	Кт 441, Дт 442 (збиток наводиться у дужках)	Дт 46 (наводиться у дужках)	Дт 45 (наводиться у дужках)	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 3-9 рядка 4000
Коригування: Зміна облікової політики	4005	Кт 40 або Дт 40 (останній наводиться у дужках)	Кт 41 або Дт 41 (останній наводиться у дужках)	Кт 42 або Дт 42 (останній наводиться у дужках)	Кт 43 або Дт 43 (останній наводиться у дужках)	Кт 441 або Дт 441 (останній наводиться у дужках); Кт 442 або Дт 442 (останній наводиться у дужках)	Кт 46 або Дт 46 (останній наводиться у дужках)	Кт 45 або Дт 45 (останній наводиться у дужках)	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр.. 3-9 рядка 4005
Виправлення помилок	4010	Кт 40 або Дт 40 (останній наводиться у дужках)	Кт 41 або Дт 41 (останній наводиться у дужках)	Кт 42 або Дт 42 (останній наводиться у дужках)	Кт 43 або Дт 43 (останній наводиться у дужках)	Кт 441 або Дт 441 (останній наводиться у дужках); Кт 442 або Дт 442 (останній наводиться у дужках)	Кт 46 або Дт 46 (останній наводиться у дужках)	Кт 45 або Дт 45 (останній наводиться у дужках)	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр.. 3-9 рядка 4010
Інші зміни	4090	Кт 40 або Дт 40 (останній наводиться у дужках)	Кт 41 або Дт 41 (останній наводиться у дужках)	Кт 42 або Дт 42 (останній наводиться у дужках)	Кт 43 або Дт 43 (останній наводиться у дужках)	Кт 441 або Дт 441 (останній наводиться у дужках); Кт 442 або Дт 442 (останній наводиться у дужках)	Кт 46 або Дт 46 (останній наводиться у дужках)	Кт 45 або Дт 45 (останній наводиться у дужках)	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр.. 3-9 рядка 4090
Скоригований залишок на початок року	4095	Гр.3	Гр.4	Гр.5	Гр.6	Гр.7 (збиток наводиться у дужках)	Гр.8 (збиток наводиться у дужках)	Гр.9 (збиток наводиться у дужках)	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр.. 3-9 рядка 4095

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	-	-	-	-	Рядок 2350 або 2355 гр.3 форми № 2 (збиток наводиться у дужках)	-	-	Гр. 7 рядок 4100
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	-	Обороти за Кт 41, Дт 41 (останній наводиться у дужках) або ряд.2400+ ряд.2405+гр.3 форми № 2	Обороти за Кт 42, Дт 42 (останній наводиться у дужках) або ряд.2410+ ряд.2415+ ряд.2445 гр.3 форми № 2	-	-	-	-	Гр.4 + гр.5 ряд.4110 або ряд.2450 гр.3 форми № 2
<i>Дооцінка (уцінка) необоротних активів</i>	<i>4111</i>	-	Обороти за Кт 411, 412 Дт 411, 412 (останній наводиться у дужках) або ряд.2400 форми № 2	-	-	-	-	-	Гр.4 ряд.4111 (у визначенні результатів не бере участі)
<i>Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів</i>	<i>4112</i>	-	Обороти за Кт 413 Дт 413 (останній наводиться у дужках) або ряд.2405 форми № 2	-	-	-	-	-	Гр.4 ряд.4112 (у визначенні результатів не бере участі)
<i>Накопичені курсові різниці</i>	<i>4113</i>	-	-	Обороти за Кт 423 Дт 423 (останній наводиться у дужках) або ряд.2410 форми № 2	-	-	-	-	Гр.5 ряд.4113 (у визначенні результатів не бере участі)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	4114	-	-	Обороти за Кт 422, 425 або ряд.2415 форми № 2	-	-	-	-	Гр.5 ряд.4114 (у визначенні результатів не бере участі)
Інший сукупний дохід	4116	-	-	Обороти за Кт 424, 425 або ряд.2445 форми № 2	-	-	-	-	Гр.5 ряд.4116 (у визначенні результатів не бере участі)
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200	-	-	-	-	Оборот Дт 443 Кт 671 (наводиться у дужках)	-	-	Гр.7 ряд.4200 (наводиться у дужках)
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	Оборот Дт 443 Кт 40	-	-	-	Оборот Дт 443 Кт 40 (наводиться у дужках)	-	-	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 3, 7 рядка 4205 або 0
Відрахування до резервного капіталу	4210	-	-	-	Оборот Дт 443 Кт 40	Оборот Дт 443 Кт 43 (наводиться у дужках)	-	-	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 6, 7 рядка 4210 або 0
Сума чистого прибутку, що належить до бюджету відповідно до закону	4215	-	-	-	-	Оборот Дт 443 Кт 671 в частині держдивідендів (наводиться у дужках)	-	-	Гр.7 ряд.4215 (наводиться у дужках)
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220	-	-	Оборот Дт 443 Кт 426	-	Оборот Дт 443 Кт 426 (наводиться у дужках)	-	-	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 5, 7 рядка 4220 або 0
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225	-	-	-	-	Оборот Дт 443 Кт 661 (наводиться у дужках)	-	-	Гр.7 ряд.4225 (наводиться у дужках)
Внески учасників: Внески до капіталу	4240	Оборот Дт 46 Кт 40	-	Оборот Дт 46 Кт 421	-	-	Оборот Дт 46 Кт 40, 421 (наводиться у дужках)	-	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 3, 5, 8 рядка 4240
Погашення заборгованості з капіталу	4245	-	-	-	-	-	Оборот за Кт 46	-	Гр.8 ряд.4245
Вилучення капіталу:	4260	-	-	-	-	-	-	Оборот Дт 45	Гр.9 ряд.4260

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Викуп акцій (часток)								Кт 30, 31, 672 (наводиться у дужках)	(наводиться у дужках)
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265	-	-	Оборот Дт 45 Кт 421 Дт 421 Кт 45 (останній наводиться у дужках)	-	Оборот Дт 44 Кт 45 (наводиться у дужках)	-	Оборот Дт 421, 44 Кт 45, Дт 45, Кт 421 (останній наводиться у дужках)	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 5, 7, 9 рядка 4265
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270	Оборот Дт 40 Кт 45 (наводиться у дужках)	-	Оборот Дт 421 Кт 45 (наводиться у дужках)	-	Оборот Дт 44 Кт 45 (наводиться у дужках)	-	Оборот Дт 44 Кт 45	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 3, 5, 7, 9 рядка 4270
Вилучення частки в капіталі	4275	Оборот Дт 40 Кт 45, 46, 672 (наводиться у дужках)	-	Оборот Дт 422 Кт 45, 46, 672 (наводиться у дужках)	-	Оборот Дт 443 Кт 45, 46, 672 (наводиться у дужках)	Оборот Дт 40, 422, 443 Кт 46	Оборот Дт 40, 422, 443 Кт 45 Дт 45 Кт 422, 672 (останній наводиться у дужках)	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 3, 5, 7, 8, 9 рядка 4275
Зменшення номінальної вартості акцій	4280	Оборот Дт 40 Кт 425, 672 (наводиться у дужках)	-	Оборот Дт 40 Кт 425	-	-	-	-	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 3, 5, рядка 4280 або 0
Інші зміни в капіталі	4290	Обороти за Кт 40, Дт 40 (останній наводиться у дужках)	Обороти за Кт 41, Дт 41 (останній наводиться у дужках)	Обороти за Кт 42, Дт 42 (останній наводиться у дужках)	Обороти за Кт 43, Дт 43 (останній наводиться у дужках)	Обороти за Кт 44, Дт 44 (останній наводиться у дужках)	Обороти за Кт 46, Дт 46 (останній наводиться у дужках)	Оборот за Кт 45, Дт 45 (останній наводиться у дужках)	Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 3-9 рядка 4290
Придбання (продаж) неконтрольованої частки у дочірньому підприємстві	4291	-	-	Обороти за Кт 425	-	-	-	-	Гр.5 ряд. 4291
Разом змін у капіталі	4295	Алгебраїчна сума ряд. 4100-4291 з урахуванням знаків							Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 3-9 рядка 4295
Залишок на кінець року	4300	Алгебраїчна сума ряд. 4195-4295 з урахуванням знаків							Алгебраїчна сума із врахуванням знаків гр. 3-9 рядка 4300