

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

СУК Людмила Павлівна

ОБЛІК І АУДИТ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»**

**Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**Науковий керівник:
кандидат історичних наук,
доцент кафедри
аналізу та статистики
Федоришина Лідія
Іванівна**

ВІННИЦЯ – 2022

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудитуКафедра аналізу
та аудиту

Затверджую

зав. кафедри _____
«____» _____ 2022 р.**ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ**Студент(у/ці) Сук Людмилі Павлівні _____

на тему:

«Облік і аудит за міжнародними стандартами»затверджена Наказом від «21» лютого 2022 р., № 17 м**Календарний план виконання магістерської роботи**

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		12.08.2022р.
Розділ 1	БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ	12.08.2022р.
Розділ 2	ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ	16.09.2022р.
Розділ 3	ГАРМОНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ	14.10.2022р.
Висновки та пропозиції		26.10.2022р.
Список використаних джерел		26.10.2022р.

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту «11» листопада 2022р.Завдання видав
керівник «22» лютого 2022 р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Магістерська робота на тему: «Облік і аудит за міжнародними стандартами».

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

Відповідно до зазначеної мети у роботі поставлено такі завдання: проаналізувати теоретико-методичні основи міжнародної інтеграції, гармонізації та стандартизації у сфері бухгалтерського обліку, систематизувати чинники гармонізації національних систем бухгалтерського обліку та здійснити якісний аналіз Міжнародних стандартів як основи формування глобальної інтеграційної моделі підготовки та поширення фінансової інформації; дослідити сучасний стан національної системи бухгалтерського обліку, її нормативно-правову базу, визначити основні передумови реформування національної системи бухгалтерського обліку та розробити концептуальні засади програми реформування національної облікової системи;

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

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

За результатами дослідження зроблені висновки та пропозиції стосовно удосконалення забезпечення формування інтегрованої звітності.

Отримані в процесі дослідження результати можуть бути використані в практичній діяльності підприємств.

Магістерська робота містить 117 сторінки, 191 таблиць, 14 рисунків, список використаних джерел включає 90 найменування, 15 додатків.

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

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ	10
1.1. Гармонізація і стандартизація як об'єктивна необхідність розвитку системи бухгалтерського обліку і звітності: міжнародний досвід	10
1.2. Міжнародні стандарти фінансової звітності та підходи до їхньої імплементації в світову облікову	27
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ	42
2.1. Концептуальні основи системи МСФЗ: базові пропозиції та якісні характеристики	42
2.2. Практичні аспекти переходу на МСФЗ та проблеми підготовки першої звітності	54
2.3. Формування інноваційних підходів до використання засобів комп'ютеризації при підготовці звітності до МСФЗ та МСА	79
РОЗДІЛ 3. ГАРМОНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ	85
3.1. Методика організації внутрішнього аудиту при переході на міжнародні стандарти	85
3.2. Концепція внутрішнього аудиту в період адаптації і гармонізації з МСФЗ та МСА	97
ВИСНОВКИ	103
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	107
ДОДАТКИ	117

ВСТУП

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

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

до конкретних економічних суб'єктів .

Сучасні тенденції в розвитку теоретичних і організаційно-методичних підходів до механізму використання МСФЗ знайшли відображення в роботах М.Ван Бреда, Ю. А. Вериги, С. Ф Голова, С. Я. Зубілевич, В. Н. Костюченко, Г. Г. Кірейцева, Л. Г. Ловінської, М. Р. Метьюса, Н. А. Остап'юка, В.М.Пархоменка, О. М. Петрука, М. С. Пушкаря, В.К.Савчука, Я. В. Соколова, В. В. Сопко, Л. В. Чижевської, О. В. Чумак, М. Г. Чумаченка та багатьох інших.

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

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

Відповідно до зазначеної мети у роботі поставлено такі завдання:

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

- дослідити сучасний стан національної системи бухгалтерського обліку, її нормативно-правову базу, визначити основні передумови реформування національної системи бухгалтерського обліку та розробити концептуальні засади програми реформування національної облікової системи;
- встановити розбіжності у вимогах GAAP US та МСФЗ, які можна застосувати до діяльності лівійських компаній, з метою врахування їх при переході від GAAP US до МСФЗ;
- сформулювати практичні рекомендації в області організаційного забезпечення процесу розробки облікової політики з огляду на специфіку підготовки першої звітності за МСФЗ;
- провести порівняльний аналіз способів отримання фінансової звітності за МСФЗ з метою виявлення найбільш оптимального і надати пропозиції щодо подальшого розвитку методики, яка буде реалізована в рамках застосування даного способу;
- запропонувати модель облікової системи з метою підготовки звітності в міжнародному форматі і розробити інструментарій обліково-аналітичного забезпечення процесу підготовки звітності за МСФЗ в умовах комп'ютеризації;
- розробити концепцію внутрішнього аудиту економічних суб'єктів і визначити варіанти реалізації функцій внутрішнього аудиту в період переходу на МСА та МСФЗ, запропонувати напрями оцінки ризиків системою внутрішнього аудиту;
- запропонувати методику експрес-оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту, що формує процедуру внутрішнього аудиту в форматі МСФЗ і МСА.

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

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

вимог МСФЗ.

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

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

відповідальністю «Агрна Фрут Україна» м.Вінниця, дані офіційного сайту МСФЗ;

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку і аудиту за міжнародними стандартами в умовах інтеграції в світову економіку.

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

Апробація результатів дослідження. Основні наукові результати і висновки магістерської роботи викладено автором у статті в журналі студентських наукових праць «Управління, адміністрування та право: проблеми, тенденції, досягнення».

Структура та обсяг роботи. Магістерська робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний текст роботи складає 117 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 19 таблиць, 145 рисунків та 15 додатків. Список використаних джерел складається з 90 найменувань.

РОЗДІЛ 1

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

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

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

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

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

Глибоке розуміння змін, що відбуваються в сфері бухгалтерського обліку та

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

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

Варто зазначити, що на сьогодні у світі склалися такі організаційні моделі обліку, які різняться за ступенем державного регулювання, суворістю нормативних вимог щодо виконання облікових процедур, порядку відображення господарських операцій на облікових рахунках [74, с.500–504]. Однак, на нашу думку, оперувати поняттям моделі бухгалтерського обліку складно в силу того, що країн з повністю ідентичними системами бухгалтерського обліку не існує. Це дозволяє створювати і обґрунтовувати різноманітні класифікації моделей бухгалтерського обліку. У зарубіжній науковій літературі відомі різні класифікації національних бухгалтерських систем. Порівняльний аналіз систем обліку різних країн і виділення їх класифікаційних ознак характеризується двома основними підходами: дедуктивним і індуктивним. В даному дослідженні зупинимося на особливостях першого підходу.

Серед найбільш відомих класифікацій, створених в рамках дедуктивного підходу, можна виділити класифікації Г. Мюллера, Х. Гернона і Г. Мііке, С. Грея і Г.Хофстеде, С. Салтера [2, с.15]. Дедуктивний підхід пов'язаний з

вивченням впливу зовнішнього середовища на організацію системи бухгалтерського обліку суб'єкта економіки і побудовою на основі викликів цього середовища певних облікових моделей. Підхід передбачає, що в країнах зі схожими соціально-економічними умовами системи обліку матимуть спільні риси. Родоначальник цього підходу на Заході Г. Р. Хетфілд (H. R. Hatfield) виділив і описав три моделі бухгалтерського обліку: американську, британську та континентальну.

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

Однак, Г. Мюллер, вважаючи цю класифікацію не повною, вніс додатково і ісламську модель [30, с.27], яка розвивається під величезним впливом релігійних поглядів і має ряд особливостей. В іншій своїй роботі Г. Мюллер, Х. Гернон і Г. Мііке, аналізуючи єдність і відмінності в методах обліку та формуванні звітності, запропонували дещо інші чотири класифікаційні моделі бухгалтерських систем: англо-американську; континентальну; американську; змішаної економіки.

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

- 1) британська модель, що впливає на визначення принципів бухгалтерського обліку і звітності в Австралії та Індії;
- 2) американська модель, що впливає на Мексику і на більшу частину країн Південної Америки, а також на Ізраїль і Японію;
- 3) французька модель, яка поширила свій вплив майже на всю

південну Європу і країни Середземного моря, а також на ті країни Південної Америки, в яких торговельні кодекси базувалися на Кодексі Наполеона.

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

Згідно англосаксонського права бухгалтерські принципи і правила базуються на постулаті «дозволено все, крім забороненого», тому облікові системи цих країн відрізняються гнучкістю, відсутністю жорсткої регламентації. Для країн романо-германського права характерні жорстка державна регламентація облікових правил («заборонено все, крім дозволеного»), використання загальнонаціональних планів рахунків бухгалтерського обліку, домінування податкового права [2, с.16].

Американська бухгалтерська асоціація (American Accounting Assotiation, ААА) в 1977 році запропонувала «суб'єктивну» систему класифікації по п'яти зонах: британській, франко-іспано-португальській, німецькій / голландській, американській, країн Східної Європи. Американською асоціацією виділялося вісім критеріїв поділу систем бухгалтерського обліку країн світу на групи: політична та економічна системи, рівень економічного розвитку, цілі фінансової звітності, авторство облікових стандартів, принципи і рівень професійної підготовки і сертифікації, система контролю за виконанням професійних і етичних стандартів, користувачі облікової інформації [2, с.15].

С. Грей запропонував спосіб класифікації систем рахівництва на основі розміру та сфери розкриття інформації. Згідно з його підходам національні системи бухгалтерського обліку можна розділити на дискретно-консервативні і оптимістично відкриті. Даної класифікації дотримується і ряд азіатських дослідників [86]. Р. Нер і У. Франк виділили чотири кластерні групи національних бухгалтерських стандартів на підставі регламентованих ними методів оцінки і вісім груп – залежно від правил надання інформації, які вони, в свою чергу, об'єднали в чотири моделі: Британської співдружності;

Континентальної Європи; Латинської Америки; США.

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

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

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

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

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні, на нашу думку, в основному тяжіє до континентальної моделі, де значна роль у визначенні основних принципів обліку належить державі, яка розробляє і затверджує обов'язкові до виконання нормативно - правові акти [2, с.17].

О. Петрук вбачає головну проблему української системи бухгалтерського обліку саме в тому, що за загальної орієнтації країни на ЄС, де облік є ефективним інструментом впливу на економіку, під час реформування бухгалтерського обліку почали використовувати англо- американський підхід, тим самим звужуючи його застосування до рівня окремих суб'єктів

Класифікація систем бухгалтерського обліку і звітності

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

Натомість, переконаний автор, держава має використовувати бухгалтерський облік як елемент регулювання. Бухгалтерський облік має всі передумови, щоб держава використовувала його як організаційно-економічну систему регулювання (а не управління) економікою [38, с. 11]. Таким чином, об'єктом економічної інтеграції в сфері бухгалтерського обліку слід вважати національні системи обліку і звітності, а не моделі бухгалтерського обліку.

П. Уолтон пояснює прагнення до інтеграції в області бухгалтерського обліку

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

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

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

Рушійною силою розвитку бухгалтерського обліку є, на нашу думку, інформаційні потреби економічних суб'єктів, необхідність в отриманні максимально докладної і точної інформації, що веде до постійного вдосконалення методик обліку, способів подання інформації, більш представницькому опису окремих областей економічної діяльності. Це відбувається в силу того, що до національних систем бухгалтерського обліку пред'являють все більші вимоги не тільки зовнішні, але і внутрішні користувачі. Таким чином, розвиваючись, бухгалтерський облік втрачає замкнутість, виходить за національні кордони, відбувається «інтернаціоналізація обліку». Іншими словами, відокремлене існування

національних систем бухгалтерського обліку стає неможливим, оскільки воно є одним з основних перешкод до об'єднання економік.

В даний час в рішенні проблеми уніфікації бухгалтерського обліку найбільшу популярність здобули два підходи: гармонізація і стандартизація. В останні роки терміни «гармонізація» і «стандартизація» часто використовуються як синоніми або як взаємодоповнюючі поняття. Але, для аналізу відповідних процесів в бухгалтерському обліку є чітке розмежування між ключовими поняттями. Перш ніж перейти до сутності поняття «гармонізація» в роботі був проведений аналіз його дефініцій, які визначені різними авторами (Додаток А). Ідея доцільності міжнародної гармонізації обліку почала з'являтися ще на початку минулого століття. Дані дії по гармонізації спочатку з'явилися реакцією на формування транснаціональних корпорацій, коли проявилися проблеми в підготовці консолідованої звітності таких компаній, пов'язані з відмінностями в національних системах бухгалтерського обліку. Причини виникнення проблеми гармонізації міжнародної звітності схематично можна зобразити таким чином (Додаток Б).

Відповідно до наших досліджень, процес гармонізації може здійснюватися за такими напрямками: Взаємне визнання (mutual recognition) - може бути досягнуто і стати продуктивним, якщо правила формування звітних показників однієї країни визнаються іншою країною. Наприклад, гармонізація шляхом взаємного визнання стандартів обліку має місце між Сполученими Штатами Америки та Канадою: дані фінансової звітності, підготовленої відповідно до US GAAP, визнаються на ринках канадських цінних паперів для відобрУзгодження (Reconciliation) - виражається у розробці єдиної методології бухгалтерського обліку різних країн, іноземні компанії готують бухгалтерську звітність відповідно до стандартів обліку країни перебування материнської компанії. В основі узгодження лежить пояснення найбільш важливих відмінностей між показниками фінансово-господарської діяльності. Наприклад, даний напрямок гармонізації використовується при виході на ринки США: компанії, які застосовують МСФЗ при формуванні звітності,

можуть отримати доступ до ринків США тільки тоді, коли вони діють відповідно до наближення МСФЗ до GAAP США (US GAAP).

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

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

Необхідно визнати, що проблема міжнародної гармонізації є темою численних досліджень, дискусій і обговорень. У науковому плані зазначена тематика знайшла відображення в ряді теоретичних концепцій, з яких найбільш значущими, на наш погляд, є ринкова і регулятивна концепції гармонізації звітності. Ринкова концепція гармонізації фінансової звітності представлена в роботах В. Кема, Г. Мііке і ряду інших авторів. Відповідно до ринкового підходу гармонізація звітності досягається автоматично за рахунок дій стихійного ринкового механізму і не вимагає розробки будь-яких обов'язкових для застосування стандартів. Більш того, ринковий механізм забезпечує краще формування необхідної користувачам інформації, ніж суб'єктивно сформовані тими чи іншими організаціями стандарти. Обґрунтуванням цієї тези є твердження представників зазначеного підходу про те, що фінансова інформація є таким самим товаром, як всі інші товари і послуги. Тому будь-який попит на якість звітності, в тому числі і її порівнянність, негайно обумовлює відповідну пропозицію - бажану звітну інформацію.

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

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

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

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

Результати гармонізації обліку представлені директивами Європейського союзу (ЄС), заснованими на французьких і німецьких правилах обліку.

Директиви розглядаються країнами - учасницями ЄС, як інструмент гармонізації і є обов'язковими. Країни самі вирішують, в якому вигляді і в яких формах ці директиви будуть реалізовані в національному законодавстві в частині бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що директиви регулюють не тільки бухгалтерський облік і звітність, а є ланкою правового регулювання ЄС. Особливо важливими директивами в галузі фінансового обліку та звітності є 4-я і 7-я. В 4-й директиві, ухваленої 25 липня 1978 року викладені питання річної фінансової звітності: форми і структури балансу, звіту про прибутки і збитки, примітки до цих документів; надано рекомендації щодо методів оцінки виходячи з принципу «історичної оцінки» вартості (допускаючи альтернативні методи) та ін. Директива стосується також підготовки звітів, їх публікації та аудиту. Уряди країн - членів ЄЕС можуть вводити відхилення від вимог директиви щодо обсягу інформації, але не правил оцінки. 7-а директива від 13 липня 1983 р. присвячена консолідованій звітності. У ній дано визначення економічної групи організацій, які охоплюються консолідацією і розкривається поняття контролю як основного критерію групи.

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

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

У фаховій економічній (як і правовій) літературі увагу авторів прикуто здебільшого до процесів гармонізації обліку. Утім, зважаючи на розширення інтеграційних процесів у розвитку світового господарства, усе більшої популярності набуває ідея стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності [52, с. 306]. На думку В. Швеця, стандартизація обліку і статистики передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють

облікову подію та її відображення у звітності. Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Під тенденцією стандартизації обліку розуміють те, що має існувати уніфікований набір стандартів для будь-якої облікової ситуації в будь-якій країні, а тому відпадає потреба в розробленні національних стандартів [74, с.469-524]. В. Рожелюк вважає, що стандартизація бухгалтерського обліку – це процес розробки та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів щодо визнання, оцінки і відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бухгалтерського обліку, яке передбачає встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку, застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності. Стандартизація дає змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності. Вона здійснюється в межах уніфікації обліку на міжнародному рівні, яку проводить Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee, IASC). [53, с.119]. У бухгалтерському обліку, таким чином, стандартизація розглядається як важливий інструмент приведення системи облікової обробки інформації відповідно до потреб і вимог користувачів цієї інформації; як процес установаження та застосування стандартів.

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

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

спрощує взаємодію різних компаній, виступає в якості фактора розвитку підприємницького середовища, що представлено даними рис.1.1.

Стандартизація бухгалтерських процесів спрямована на досягнення відповідності концептуальних основ міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку з метою досягнення однаковості при підготовці бухгалтерської (фінансової) звітності. Дотримання цього принципу дозволить забезпечити ефективність системи бухгалтерського обліку [14, с.122].

Дефініції поняття «стандартизація» представлені в Додатку А табл. А2. Проведені дослідження дають підставу припустити визначення стандартизації бухгалтерського обліку як процес послідовної ратифікації користувачами положень бухгалтерського обліку (визначення і класифікація об'єкта, його оцінка, розкриття інформації в звітності і т.д.).

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

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

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

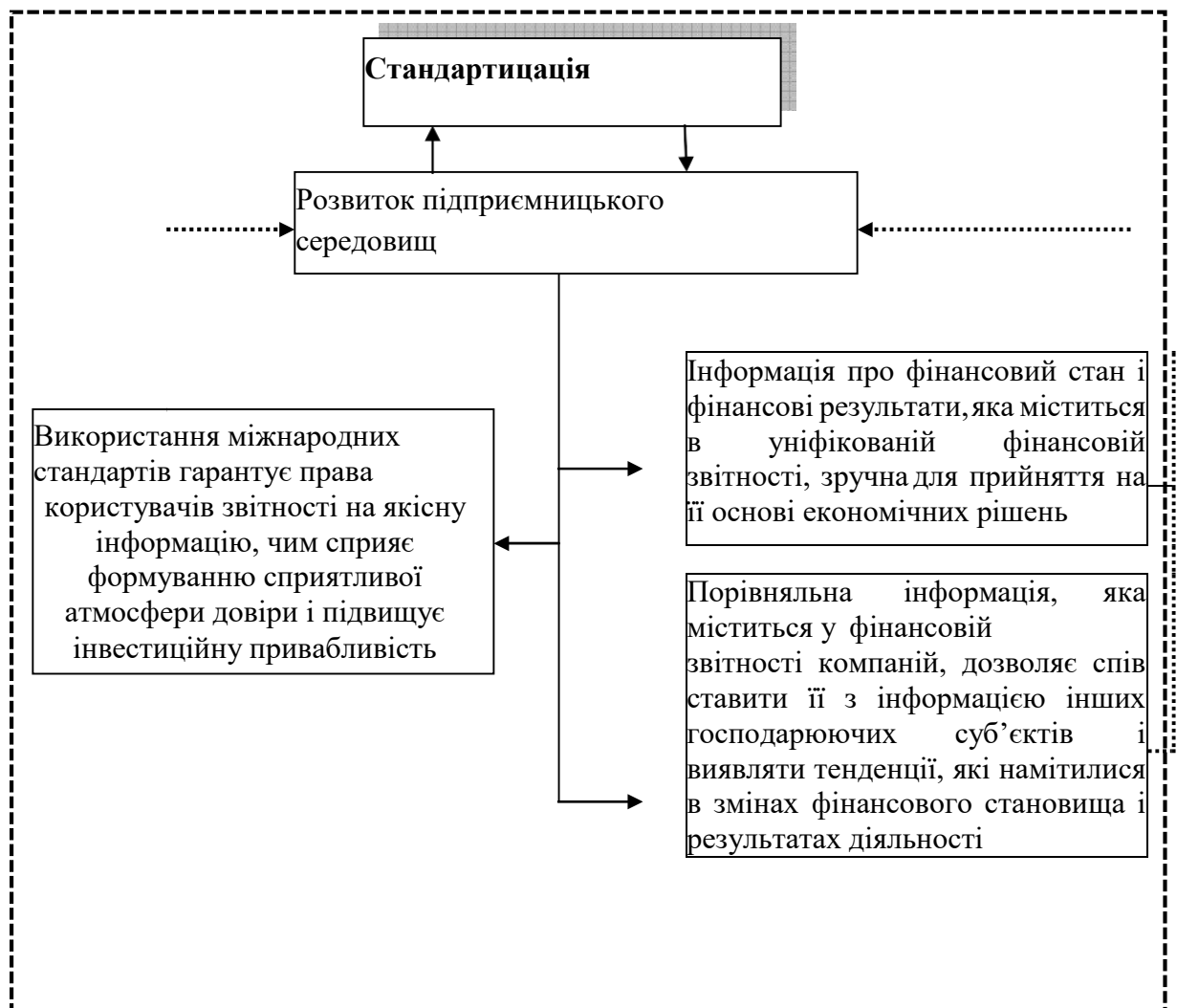


Рис. 1.1. Схема стандартизації бухгалтерських процесів

Реформування бухгалтерського обліку в Україні шляхом його гармонізації та стандартизації має свою історію. За наказом Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системі обліку та статистики» від 23 травня 1992 р. № 303 було розпочато роботу з удосконалення національної системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів. Для забезпечення здійснення положень цього наказу Кабінет Міністрів України прийняв Постанову «Про концепцію побудови національної статистики України та Державної програми переходу на міжнародну систему обліку та статистики» від 4 травня 1993 р. №

326.

З метою поглиблення розпочатої в 1992 р. перебудови системи обліку й забезпечення єдиних сучасних методологічних принципів організації бухгалтерського обліку та його відповідності вимогам сучасної економіки та системи управління Кабінет Міністрів України прийняв постанову «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 р. № 1706. [46].

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

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

З моменту набуття незалежності України магістральним напрямом її зовнішньої політики було визначено курс на європейську інтеграцію. Безпосередньою правовою підставою для проведення широкомасштабних перетворень на законодавчому рівні стало підписання Угоди про партнерство і співробітництво між Україною, Європейськими співтовариствами та їх державами - членами, яка відповідно до ч. 1 ст. 9 Конституції України є частиною національного законодавства. Слід зазначити, що поняття «гармонізація» не використовується в Угоді про партнерство і співробітництво. У той же час, якщо звернутися до установчих договорів ЄС, то саме вони активно оперують терміном «гармонізація» (ч. 5 ст. 2, ч. 2 ст. 19,

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

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. На сьогодні розроблено на базі міжнародних стандартів та затверджено наказами Міністерства фінансів 32 національних положення (стандарту) бухгалтерського обліку [46].

Гармонізація, є невід'ємною складовою процесу реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Розпорядженням Кабінету Міністрів України (КМУ) від 24.10.2007 р. за № 911-р було ухвалено Стратегію застосування МСФЗ в Україні, з метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу [60].

Важливим кроком у запровадженні норм цього документу і в реалізації обраного стратегічного напрямку розвитку бухгалтерського обліку в Україні є підписання Президентом України Закону «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 3332-VI, яким було введено в дію ст. 12 «Застосування міжнародних стандартів» [44]. А у 2011 р. між Міністерством фінансів України та Національним банком України був укладений Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні МСФЗ, що згодом був підтриманий та підписаний Проектом USAID «Розвиток фінансового сектору», Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України, Академією фінансового управління, Спілкою податкових консультантів України, Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів та аудиторів та низкою

інших компаній і освітніх установ.

Але, як у наукових колах, так і серед практиків з'явилася стурбованість тим, що за певних обставин національні стандарти можуть утратити сенс, якщо вони повністю відповідатимуть міжнародним стандартам. Сьогодні П(С)БО, хоч і ґрунтуються на МСБО та МСФЗ, усе одно відрізняються від них, зокрема:

- 1) вітчизняні П(С)БО не охоплюють усіх міжнародних;
- 2) П(С)БО не передбачають певних альтернативних методів обліку, встановлених МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», МСБО 23 «Витрати на позики», тощо;
- 3) національні стандарти встановлюють жорсткі форми фінансової звітності, що обмежує можливість підприємства об'єднувати або виділяти окремі статті залежно від сутності;
- 4) П(С)БО дуже стислі за обсягом і не містять пояснювальних параграфів, які наведено в МСФЗ;
- 5) вітчизняні стандарти вимагають повного розкриття інформації лише від підприємств, що оприлюднюють річну фінансову звітність. Крім того в одних випадках П(С)БО містять дещо ширші вимоги, ніж МСБО, а в інших, навпаки, – значно вужчі [52, с.308-309].

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

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

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

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

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

У 1989 році Комітет з міжнародних стандартів приймає Концептуальні засади підготовки і подання фінансової звітності, що можна вважати початком формування системи МСФЗ, як системи стандартів, що базуються на єдиних концепціях або принципах. В цьому ж році Комітет публікує Проект Е32 «Порівнянність фінансової звітності» (E32 Comparability of Financial Statements), метою якого є зменшення кількості можливих альтернативних облікових трактувань, дозволених чинними на той момент стандартами. На думку Комітету, даний Проект повинен «полегшити порівнянність фінансової звітності між різними країнами, знизити кількість коригувань при перерахунку фінансової звітності однієї країни в фінансову звітність іншої, поліпшити прибутковість міжнародних портфельних інвестицій в результаті більш ефективного аналізу фінансової звітності» [84].

У 1997 році у складі IASC було створено Постійний комітет з інтерпретацій (SIC – Standing Interpretations Committee), що доповнюють і роз'яснюють

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

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

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

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

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

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

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

Цей етап знаменує нові цілі і напрямки в діяльності РМСФЗ. При цьому основний акцент в цілях розробки міжнародних стандартів, на нашу думку, зміщується в бік гармонізації більшою мірою фінансової звітності, ніж обліку. Про це свідчить і заміна назви стандартів на International Financial Reporting Standards (IFRS) – міжнародні стандарти фінансової звітності. У таблиці 1.3

зіставлені формулювання цілей діяльності РМСФЗ до і після прийняття в травні 2000 року його нового Статуту.

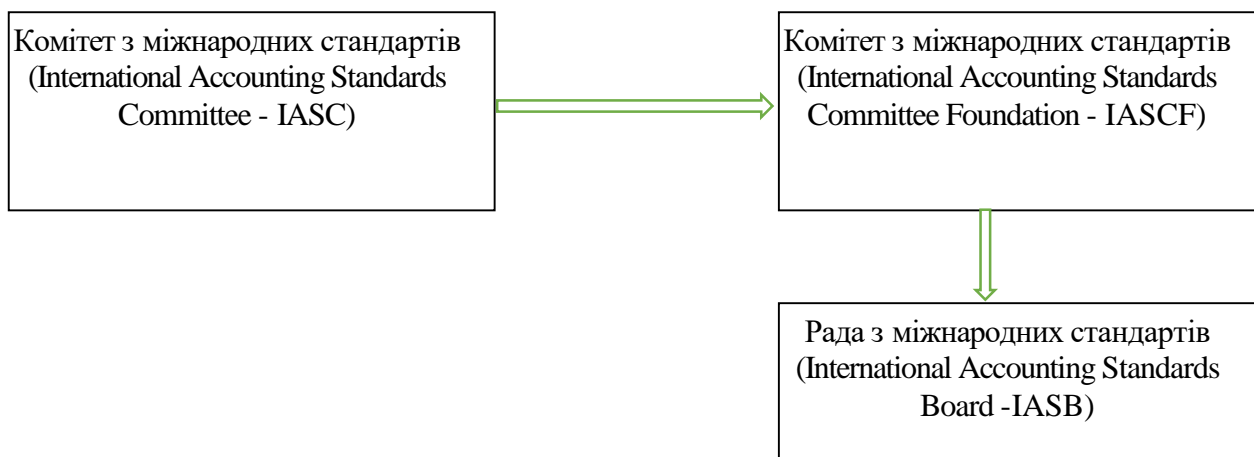


Рис. 1.2. Зміна назв при реформуванні Комітету з міжнародних стандартів

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

Проведене зіставлення цілей РМСФЗ до і після прийняття його нового Статуту дозволяє зробити висновок про те, що на відміну від колишніх установок діяльність РМСФЗ в перспективі націлена на забезпечення контролю за обов'язковістю застосування МСФЗ (табл. 1.3.). Очевидно також і те, що для досягнення поставлених цілей РМСФЗ змінює тактику своєї діяльності: з проголошеної до 2000 р. роботи з удосконалення і гармонізації стандартів обліку на забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності. При цьому, під конвергенцією розуміється взаємне прагнення РМСФЗ і організацій, що займаються розробкою національних бухгалтерських систем, до зближення національних і міжнародних стандартів.

Таблиця 1.3

Зіставлення цілей діяльності РМСФЗ до і після 2000 р

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

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

Проте оскільки та сама Рада багато IAS значно оновила, причому з урахуванням тієї ж конвергенції, то чекати тотальної заміни слід радше пізніше ніж раніше. Тому на сьогодні і IAS, і IFRS, і Інтерпретації до них – це єдиний пакет документів, що регулює облік та звітність за міжнародними правилами. На додаток до стандартів Міжнародний комітет з інтерпретації фінансової звітності (IFRIC) видає інтерпретаційні принципи (раніше цей орган був відомий як Комітет по інтерпретації стандартів). IFRIC розглядає як недавно виявлені проблеми фінансової звітності, які конкретно не розглядаються в

Фонд МСФЗ

22 члени

Призначення в ради і комітети, перегляд залучення коштів

МСФЗ, так і питання, в яких виникли незадовільні або суперечливі інтерпретації. Інтерпретації, випущені IFRIC, називаються IFRIC 1, IFRIC 2 і т.п., а ті, які видані SIC, називаються SIC1, SIC2 і т. п.

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

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

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

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

буде розглянуто у Розділі 2 дисертаційного дослідження.

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

Система впровадження МСФЗ в ЄС має дворівневу структуру. На технічному рівні створена Європейська консультативна група з фінансової звітності (EFRAC), завдання якої полягає в консультуванні ЄС та Комітету з регулювання стандартів бухгалтерського обліку, в який входять представники країн ЄС. Крім того, ЄС дав згоду на формування Групи SARC, яка буде складатися з представників державних установ та даватиме оцінку рекомендацій EFRAC на їх об'єктивність і збалансованість. Крім того, в інфраструктуру впровадження МСФЗ входить також Комітет європейських органів регулювання цінних паперів - CESR, який знаходиться в тісній взаємодії з ЄС. Процес прийняття стандартів в Європі представлено на рис. 1.3.

На сьогодні глобальними регуляторами обліку виступають Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) (International Accounting Standards Board, IASB) та Рада зі стандартів фінансового обліку США (РДФО США) (Financial Accounting Standards Board, FASB), результатом діяльності якої є облікові принципи США (GAAP US) (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP). Регуляторами організації з бухгалтерського обліку на міжнародному рівні виступають також такі організації як: Європейське економічне співтовариство (European Economic Community – ЄС), Інститут громадських бухгалтерів Англії та Уельса (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), Громадська асоціація дипломованих бухгалтерів (Chartered Association of Certified Accountants), Американський інститут сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA), Інститут аудиторів (Institute der Wirtschaftsprufer,

Німеччина), Африканська Рада з бухгалтерського обліку (African Accounting Council), Федерація бухгалтерів країн Південно-східної Азії (ASEAN Federation of Accountants), Європейська Федерація бухгалтерів (Federation des Experts compatibles Europeans) та ін.

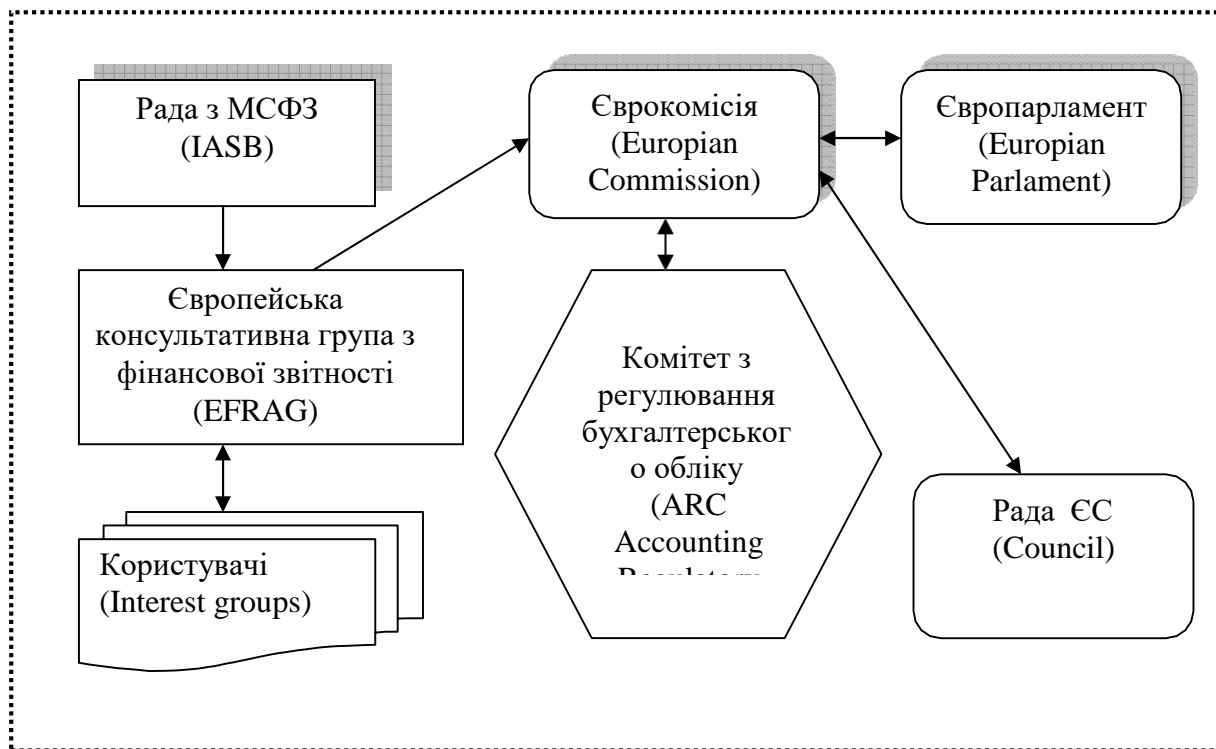


Рис. 1.3. Процес прийняття стандартів в Європі

Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні виконують Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державна служба статистики України, Державна фіскальна служба України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Міністерство юстиції; Міністерство зовнішніх справ, Нацкомфінпослуг України, НКЦПФР України; Державна казначейська служба, галузеві Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади України.

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

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

- не всі міжнародні стандарти обліку стали підґрунтям для розробки П(С)БО;
- П(С)БО не включають пояснювальних параграфів, які наведено в МСФЗ;
- П(С)БО не передбачають певних альтернативних методів обліку, встановлених МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», МСБО 23 «Витрати на позики» тощо;
- П(С)БО вимагають повного розкриття інформації лише від підприємств, що оприлюднюють річну фінансову звітність.

Виходячи з поточної ситуації активного поширення МСФЗ в світі, в 2013 році Рада з МСФЗ почала проект з дослідження застосування стандартів в різних країнах, щоб певною мірою перейти від етапу розробки стандартів до етапу підтримки їх впровадження, що також відповідає одному з основних Напрямків його діяльності. В рамках такої ініціативи Рада відстежує особливості застосування МСФЗ в кожній юрисдикції на основі інформації з різних джерел, а також даних спеціального анкетування, в якому беруть участь національні регулюючі органи і представники бухгалтерської професії. Для оцінки прогресу в досягненні мети глобальних стандартів бухгалтерського обліку Фонд МСФЗ розробляє профілі застосування стандартів МСФЗ в окремих юрисдикціях. За даними на 10 серпня 2017 року, застосування стандартів є обов'язковим для використання громадськими організаціями або дозволені в тій чи іншій мірі в 150 країнах [65].

На квітень 2018 року РМСФЗ має анкети для 166 юрисдикцій, включаючи всі юрисдикції G20 [65]. 166 юрисдикцій представляють всі частини земної кулі

(табл.1.4., рис. 1.4):

Таблиця 1.4.

Застосування МСФЗ в світі

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

Складено на основі [65].

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

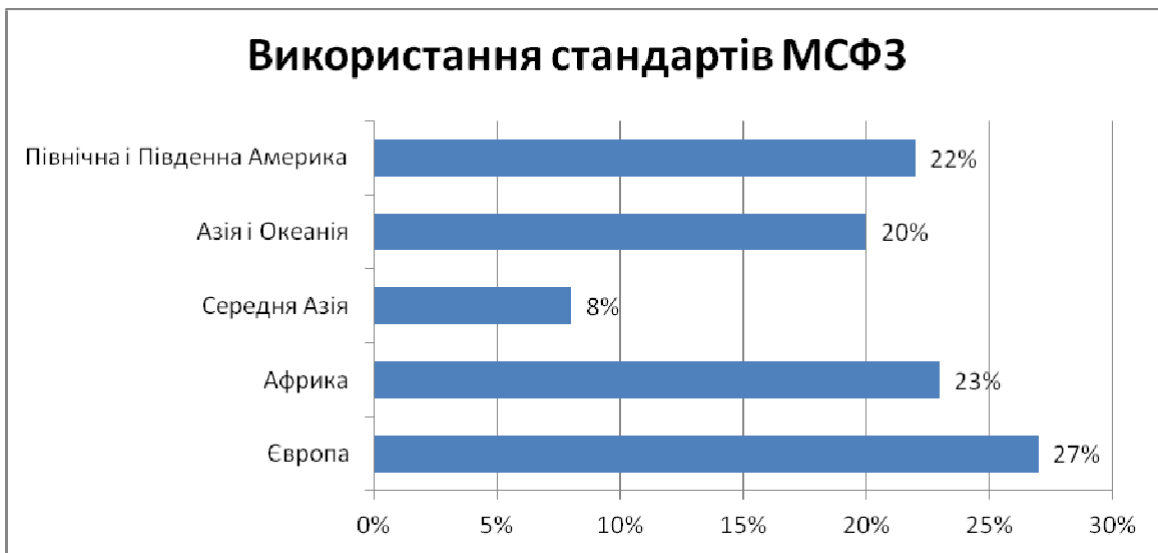


Рис. 1.4. Використання МСФЗ в світі

Джерело: Складено автором за [65].

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

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

ВВП профільних юрисдикцій, які не дозволяють використання стандартів МСФЗ для будь-яких внутрішніх публічно підзвітних підприємств, становить

46% ВВП всіх профільованих юрисдикцій.

Таблиця 1.5.

Використання стандартів МСФЗ по регіонах [65]

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

На три юрисдикції (Китай, Індія і США) припадає майже весь (94%) ВВП профільних юрисдикцій, які не дозволяють використання стандартів МСФЗ для будь-яких внутрішніх публічно підзвітних організацій (Табл. 1.6.).

В даний час малий і середній бізнес в різних країнах привертає до себе величезну увагу, що і послужило причиною розробки, прийняття і переведення на багато мов міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) для підприємств малого та середнього бізнесу (МСБ). Рада з МСФЗ вважає, що прийняття МСФЗ для МСБ забезпечить розширення доступу до міжнародного фінансування на основі уніфікації та подання високоякісної фінансової інформації. Аналіз профілів МСФЗ за стандартом МСФЗ для МСБ дає можливість констатувати, що 86 з 166 юрисдикцій вимагають або дозволяють стандарт МСФЗ для МСБ і в даний час він розглядається в 11 юрисдикціях

(рис.1.5.). Для 86 юрисдикцій, які вимагають або дозволяють використовувати стандарт МСФЗ для МСБ, МСБ можуть вибрати наступну облікову структуру (табл.1.6.).

Таблиця 1.6.

Розподіл ВВП між юрисдикціями [144]

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

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

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

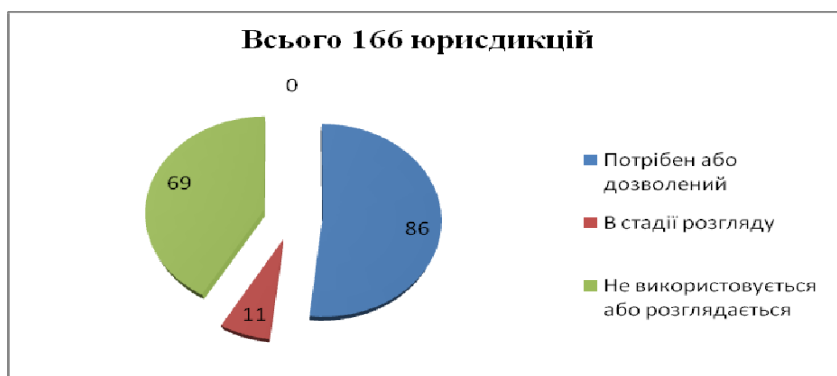


Рис. 1.5. Аналіз профілів МСФЗ за стандартом МСФЗ для МСБ

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

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

Оцінюючи підсумки діяльності світової спільноти по розробці і поширенню МСФЗ не можна залишити поза увагою питання про те, наскільки звітність, заявлена її укладачами яка складена за МСФЗ, в дійсності відповідає міжнародним стандартам. Звісно ж, що в цьому відношенні цікаві результати анкетування керівників найбільших інвестиційних фондів Бельгії, Великобританії, Німеччини, Італії, Нідерландів, Норвегії і Португалії, проведеного аудиторською компанією Pricewater house Coopers. Згідно із зазначеними результатами, лише 76% респондентів оцінили інформацію, що міститься в складеній за МСФЗ звітності організацій – об'єктів їх інвестицій, як прозору. Для 16% опитаних така звітність виявилася не дуже прозорою, для 3% - зовсім не прозорою, 5% респондентів не визначилися з відповіддю.

Вважаємо, що наведені результати можна оцінити двояко. Вони можуть свідчити про те, що не всі організації, які звітують за МСФЗ, в достатній мірі використовують можливості міжнародних стандартів для формування звітної інформації високої якості.

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

виразилися в наступному:

- під впливом регіональних вимог (для груп країн) реформовані і значно наближені один до одного регламентації національних стандартів країн, що входять до відповідних регіонів;
- завдяки міжнародній стандартизації в певній мірі (адаптовані до вимог МСФЗ національні бухгалтерські стандарти);
- під впливом МСФЗ зазнали змін і зближені деякі регіональні регламентації формування звітності;
- в результаті розпочатого процесу конвергенції певною мірою наближені міжнародні стандарти фінансової звітності та досить поширені загальноприйняті облікові принципи (US GAAP).

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

- збереження національного законодавства в області бухгалтерського обліку в переважній більшості країн;
- використання в переважній кількості країн світу національних, а не міжнародних стандартів формування звітності;
- збереження значної відмінності національних бухгалтерських стандартів різних країн від міжнародних стандартів фінансової звітності.

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

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ

2.1. Концептуальні основи фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ

Для українських суб'єктів господарювання ведення обліку та складання звітності за міжнародними стандартами стає об'єктивною необхідністю. Складність та невирішеність проблем адаптації національної системи бухгалтерського обліку в Україні до положень Міжнародних стандартів фінансової звітності зумовлює потребу в дослідженні та узагальненні досвіду щодо їх вирішення [4, с.1302].

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

Законодавство України у сфері бухгалтерського обліку та звітності зазнає постійних змін задля забезпечення відповідності європейським нормам. Так, нещодавно прийняті зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [44], що вступили в силу 1 січня 2018р.,

торкнулися таких важливих аспектів:

- введення нових категорій («підприємства, що мають суспільний інтерес», «таксономія фінансової звітності», «звіт про управління» тощо);
- розширення кола суб'єктів господарювання, що мають вести облік та складати фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ);
- визначення критеріїв віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств, які відповідають прийнятій у ЄС практиці;
- обов'язковість електронного формату подачі звітності;
- підвищення вимог до кадрового забезпечення ведення обліку тощо[44].

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

- 1) підприємства, що становлять суспільний інтерес (підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств);
- 2) підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств (відповідають критеріям, установленим пп. 2 п. 2 розділу I Закону);
- 3) публічні акціонерні товариства;
- 4) підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення;
- 5) підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України (п. 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419).

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

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

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

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

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

- ✓ фінансовий облік будується на основі подвійного запису;

- ✓ фінансовий облік і фінансова звітність підлягають регулюванню (в деяких країнах вони регулюються національними стандартами, що розробляються професійними організаціями, наприклад, в США, в інших - законодавством, наприклад, в Німеччині);
- ✓ фінансовий облік ведеться і складаються в грошових вимірниках;
- ✓ об'єктом фінансового обліку і фінансової звітності є підприємство в цілому (відзначимо, що саме тому при наявності групи підприємств, взаємопов'язаних між собою відносинами загального контролю, складається консолідована звітність).

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

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

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

Визначення термінів «фінансовий облік» (financial accounting) та «фінансова звітність» (financial statements) в літературних джерелах наведено в табл. 2.1. Базуючись на наведених визначеннях, можна говорити про те, що фінансовий облік є процесом підготовки фінансової звітності, а фінансова звітність результат, що в першу чергу, представляє собою структуровану інформацію

про підприємство в формі певних звітів, що так чи інакше відзначається у всіх джерелах. Дана відмінність, як принципове, особливо підкреслюється в роботі А. Хігсона: «фінансовий облік ... пов'язаний з генеруванням облікових даних», а фінансова звітність з «повідомленням цих даних зацікавленим сторонам поза звіту».

Таблиця 2.1

Дефініції поняття «фінансовий облік» та «фінансова звітність»

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

Продовження табл. 2.1

1	2	3
10	Arnold J., Hope T., Southworth A., Kirkham L	«Фінансова звітність ... забезпечує узагальнену інформацію про операції організації зовнішнім особам, які приймають рішення»
11	Sutton T.	«Фінансова звітність – це узагальнюючі фінансові звіти, які готуються на періодичній основі для зовнішнього і внутрішнього використання»
12	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	«Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства» (Абзац дванадцятий частини першої статті 1 в редакції Закону N 2164-VIII (2164-19) від 05.10.2017

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

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

Неоднозначність взаємозв'язку фінансового обліку та фінансової звітності як процесу і результату особливо чітко простежується у визначеннях фінансової звітності. Практично ні в одному з них не вказується на пряме отримання даних з системи фінансового обліку (хоча такий взаємозв'язок присутній в визначенні фінансового обліку), а підкреслюється, що фінансова звітність є спосіб надання корисної інформації зацікавленим користувачам. На наш погляд, це обумовлено тим, що інформація, відображення якої потрібно в фінансовій звітності, зокрема, що закріплено міжнародними стандартами, ширше, ніж інформація, яка може бути отримана безпосередньо з системи фінансового обліку. Фінансова звітність є не тільки результатом, отриманим з системи фінансового обліку, а й включає в себе інформацію, отриману з інших джерел (зокрема, ринкову інформацію). Виходячи з вищесказаного, пропонуємо наступні визначення фінансового обліку та фінансової звітності.

Фінансовий облік – це процес збору, реєстрації та обробки інформації про діяльність підприємства для підготовки фінансової звітності, що подається широкому колу зацікавлених користувачів. Фінансова звітність – це структурована інформація про фінансове становище, результати діяльності та

рух грошових коштів підприємства за певний період часу, що отримується як з системи фінансового обліку, так і з інших джерел, і яка надається для задоволення інформаційних потреб різних користувачів, в першу чергу зовнішніх, в процесі прийняття ними економічних рішень.

Отже, можна стверджувати, що, складаючи фінансову звітність за МСФЗ, слід орієнтуватися на потреби саме зовнішніх, обмежених у правах доступу до обліково-звітної інформації, користувачів. У свою чергу очікування користувачів ґрунтуються на припущенні, що обліково-звітна інформація, яка стає їм доступною, відповідає конкретним, відомим і зрозумілим користувачам, принципам [68, с.219].

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

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності включають:

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

МСФЗ, як концептуальна основа фінансової звітності, на відміну, наприклад, від US GAAP побудовані на принципах, а не на правилах. Принципи бухгалтерського обліку в Україні відображені в Законі України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [44]. 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» [33]. Змістовна частина національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку здебільшого містить норми, які добре знайомі фахівцям за попередньою нормативною базою. Водночас їх доповнено деякими новими методами оцінки, розподілу, складу річної фінансової звітності. Збережені національні традиції щодо затвердження уніфікованих форм фінансової звітності. Разом з тим НП(С)БО містять деякі концептуальні відмінності від МСБО та МСФЗ (табл. 2.2).

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

У міжнародних стандартах фінансової звітності принципи обліку розглянуті в документі під назвою Концептуальна основа підготовки і подання фінансової звітності (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). Цей документ не є стандартом, але відіграє значну роль у процесі розробки МСФЗ та гармонізації підходів до складання фінансової звітності [53].

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

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

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

«Концептуальні основи» представляють собою основний документ, збір ключових принципів, на основі яких IASB розробляє стандарти МСФЗ. Принципи дозволяють Раді послідовно приймати рішення щодо всіх

стандартів. Однак Рада є не єдиним вигодонабувачем, оскільки ті ж «Концептуальні основи» також дозволяють:

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

Після проведеного перегляду в документ були внесені важливі зміни. Уточненню піддали доходи і витрати, інший сукупний дохід (OCI), ключові визначення активів і зобов'язань, а також критерії для їх визнання (табл. 2.3). Нарешті, Рада прояснила дуже важливі поняття відповідального керівництва ("stewardship"), обережності ("prudence"), невизначеності вимірювань та пріоритету змісту над формою.

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

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

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

Якісні характеристики звітності як індикатор корисності інформації для користувачів значною мірою перейшли з попередньої версії "Основ..."

Таблиця 2.3

Уточнення ключових визначень і положень відповідно до нової редакції

Концептуальних основ

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

Щоб інформація була корисною, вона повинна бути:

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

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

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

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

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

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

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

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

Науково-практичні аспекти відповідності національних форм фінансової звітності вимогам МСФЗ є предметом досліджень широкого кола фахівців в Україні. Затвердження першого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» свідчить про те, що процес переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності отримав новий імпульс.

Процес переходу на МСФЗ не є простим, тому в результаті Рада з МСФЗ і розробила стандарт МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» (МСФЗ (IFRS) 1), який вступив в силу з

01.01.2004. Він є обов'язковим для застосування всіма компаніями, які вперше складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ і містить чіткий алгоритм підготовки такої звітності. В даному стандарті представлено визначення першої фінансової звітності компаній за МСФЗ, під якою розуміється перша річна фінансова звітність, в якій підприємство приймає МСФЗ і робить чітке та беззастережне висловлювання про повне дотримання МСФЗ.

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

Згідно з вимогами МСФЗ (IFRS) 1 компанія повинна:

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

Для виконання даних вимог ми рекомендуємо підприємствам спочатку провести певну підготовчу роботу, яка передбачає заходи методологічного та організаційного характеру відповідно до особливостей фінансово-господарської діяльності підприємства (рис. 2.8).

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

Формування облікової політики, особливо коли МСФЗ застосовуються вперше, вимагає чіткого і професійного підходу. Цей документ є конституцією

бухгалтерії і він повинен бути підготовлений на дату переходу та враховувати версію стандартів міжнародних, яка буде діяти на звітну дату, тобто на 31 грудня 2019 року. Облікова політика обов'язково повинна містити самостійні та альтернативні облікові рішення і включати в себе загальні положення, політику звітування, а також пооб'єктну політику щодо первісного визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у фінансовій звітності. [69].

Від того, наскільки ретельно і ґрунтовно організовано бухгалтерський облік, залежать кінцеві показники фінансових звітів, які характеризують фінансово-економічну діяльність підприємства. Від облікової політики залежить діяльність не тільки бухгалтерії, а й підприємства в цілому. В умовах євроінтеграційних процесів вітчизняної економіки формування облікової політики за МСФЗ має управлінську спрямованість і слугує стимулом ефективного розвитку будь-якого підприємства, оскільки визначає його конкурентоспроможність, ділову активність і потенціал у співпраці з вітчизняними та закордонними партнерами [18, с. 134].

Термін «облікова політика» (англ. – «accounting policies») офіційно був введений у міжнародну облікову практику в 1973 році з прийняттям МСБО 1 «Розкриття облікової політики» та МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». З 1997 року чинний новий МСБО 1 «Подання фінансових звітів», виданий на базі попередніх двох стандартів, в якому містяться вимоги до порядку розкриття інформації в облікових політиках [26]. Окрім вищезазначеного документу варто відзначити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [27] та Концептуальну основу до міжнародних стандартів, що містять вимоги щодо розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із застосування відповідних принципів та методів в обліку, сприяють гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із висвітленням облікової політики у фінансових звітах підприємств. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках

та помилки» під обліковою політикою розуміють певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [27].

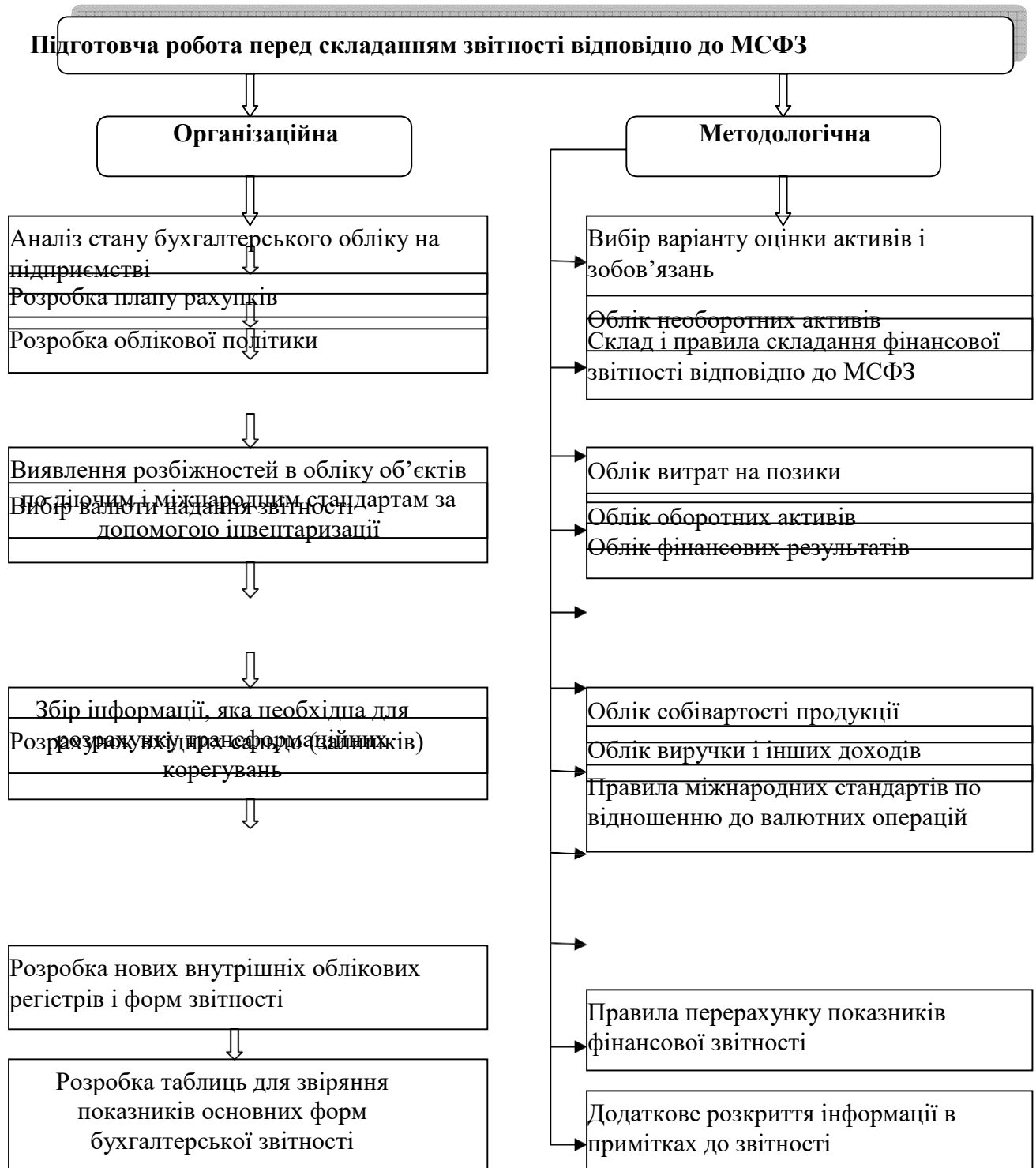


Рис. 2.1. Елементи підготовчої роботи в умовах переходу до МСФЗ

У практиці українських бухгалтерів термін «облікова політика» був офіційно запроваджений Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову

звітність в Україні» [44]. Відповідно до Закону облікова політика до 2018 року визначалася як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Наведене у вищезазначеному документі визначення обмежувало призначення облікової політики її використанням лише для цілей формування фінансових звітів, тобто звітності підприємства, яка спрямована головним чином на задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів.

Відповідно до Закону облікова політика до 2018 року визначалася як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [44]. Наведене у вищезазначеному документі визначення обмежувало призначення облікової політики її використанням лише для цілей формування фінансових звітів, тобто звітності підприємства, яка спрямована головним чином на задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів. Але, у чинному Законі з 01.01.2018 р змінилося визначення облікової політики. Оновлене визначення звучить так: облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності (ст. 1 Закону про бухгалтерський облік). Тобто уточнено, що облікова політика використовується і для ведення бухгалтерського обліку. Виходячи з важливості облікової політики, в роботі розглянуто визначення терміну «облікова політика», яке існує на сьогодні у вітчизняних та закордонних науковців, для більш глибокого розуміння цього поняття (Додаток).

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

завжди їй слідувала - хіба що це не є виправданим з практичної точки зору.

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

У чинних нормативно-законодавчих документах відсутні чіткі вимоги щодо регулювання змісту облікової політики, ступеня деталізації облікової інформації, вибір форми її документального оформлення. Як наслідок, процес розкриття облікової політики у Примітках до річної фінансової звітності не повною мірою відображає її суть та не забезпечує наявність обґрунтування підприємствами змін облікової політики. Це обумовлює виникнення непорозуміння й неузгодженість підходів до формування облікової політики окремими підприємствами на практиці [11, с. 134].

З огляду на те, що розробка облікової політики належить до компетенції організації в дисертаційному дослідженні пропонуються 3 моделі формування облікової політики (табл. 2. 4). В рамках моделі 2 запропонована Концептуальна модель формування облікової політики відповідно до МСФЗ (рис. 2.9). На наш погляд, незважаючи на складність її розробки, ця облікова політика може використовуватися в якості корпоративного документа, що забезпечує єдину систему обліку та звітності і в якості практичного посібника для поточного навчання фахівців організації при переході до МСФЗ.

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

При формуванні облікової політики необхідно враховувати і методичні вимоги МСФЗ, тобто: розділи обліку, по яким в стандартах передбачена

можливість вибору із альтернативних варіантів; розділи обліку, де порядок відображення господарських операцій суворо регламентований. Якщо неможливо достовірно відобразити окремі факти господарської діяльності у зв'язку з їх протиріччям або неточністю в цьому випадку основою облікової політики має стати професійне судження, що передбачено МСФЗ.

Таблиця 2.4

Моделі формування облікової політики

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

Автором запропонована модель формування методичних положень облікової політики по МСФЗ (Додаток)

Відомості про облікову політику в частині першого застосування МСФЗ розкриваються в примітках до звітності за МСФЗ в якості невеликого витягу

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

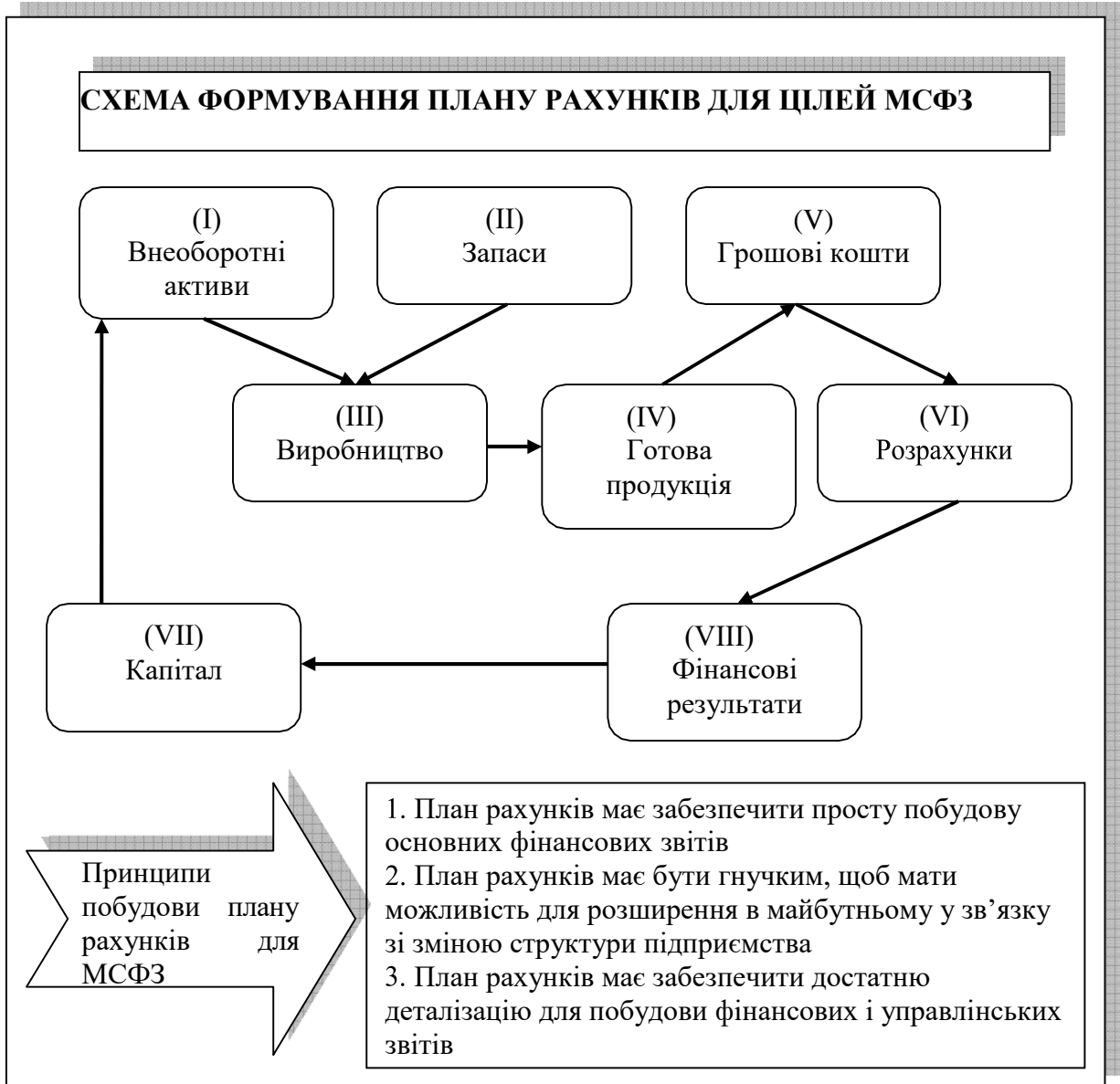


Рис. 2.3. Схема формування плану рахунків за МСФЗ

Другим основним напрямом для формування прозорості та релевантної

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

МСФЗ надають компаніям можливість скласти такий план рахунків, який буде максимально відповідати специфіці їх діяльності і відповідати основним принципам побудови. В роботі запропонована схема формування плану рахунків для цілей МСФЗ (рис. 2.3). Таким чином, кожним бухгалтером при необхідності може бути розроблена власна модель плану рахунків, яка буде задовольняти інформаційним потребам компанії для формування звітності за МСФЗ. При побудові робочого плану рахунків для підприємств, що подають звітність за МСФЗ, слід керуватися наступними основними позиціями.

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

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

Але слід зазначити, що розробляти окремий робочий план рахунків за МСФЗ чи ні – справа професійного судження. На наш погляд, діючий національний

план рахунків, затверджений наказом МФУ від 30.11.1999 №291, цілком відповідає цілям МСФЗ, за умови деякого доопрацювання. Тим більше, на сьогодні національний план рахунків включає лише рахунки першого порядку. При цьому підприємство має право самостійно вводити субрахунки, необхідні для складання МСФЗ - звітності.

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

Міністерство фінансів України з урахуванням листа від 29.12.2017 р. № 35210-06-5/37175 [21] про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності повідомляє, що підприємства, які відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вперше застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності з датою переходу 01.01.2018 р., на виконання вимог пункту 2 Порядку подання фінансової звітності [41], подають фінансову звітність за 2017 рік, складену згідно із вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Проміжна фінансова звітність, річна фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за 2018 рік складається та подається цими підприємствами відповідно до вимог НП(С)БО. У жовтні 2017 року президент підписав закон про внесення змін до закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність. Основна мета – привести українські норми у відповідність до законодавства ЄС та оновити порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Зміни

набувають чинності з початку наступного року.

Для забезпечення порівнянності показників фінансової звітності підприємств, які вперше застосовують МСФЗ з датою переходу 01.01.2018 р., перераховують проміжну фінансову звітність, річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2018 рік, включаючи вступний баланс на 2018 за МСФЗ згідно з вимогами МСФЗ31. Починаючи з 01.01.2019 р. зазначені підприємства складають звітність за 2019 рік за МСФЗ, при цьому в якості порівняльної інформації в фінансовій звітності за 2019 рік використовуються показники фінансової звітності за 2018 рік, трансформованої відповідно до вимог МСФЗ.

Таким чином, перехід на МСФЗ охоплює як мінімум два річних звітних періоди і, відповідно, три звітних дати: дату переходу; дату закінчення звітного періоду, що передує періоду, за який подають першу МСФЗ-звітність; першу звітну дату за МСФЗ (рис.2.4).

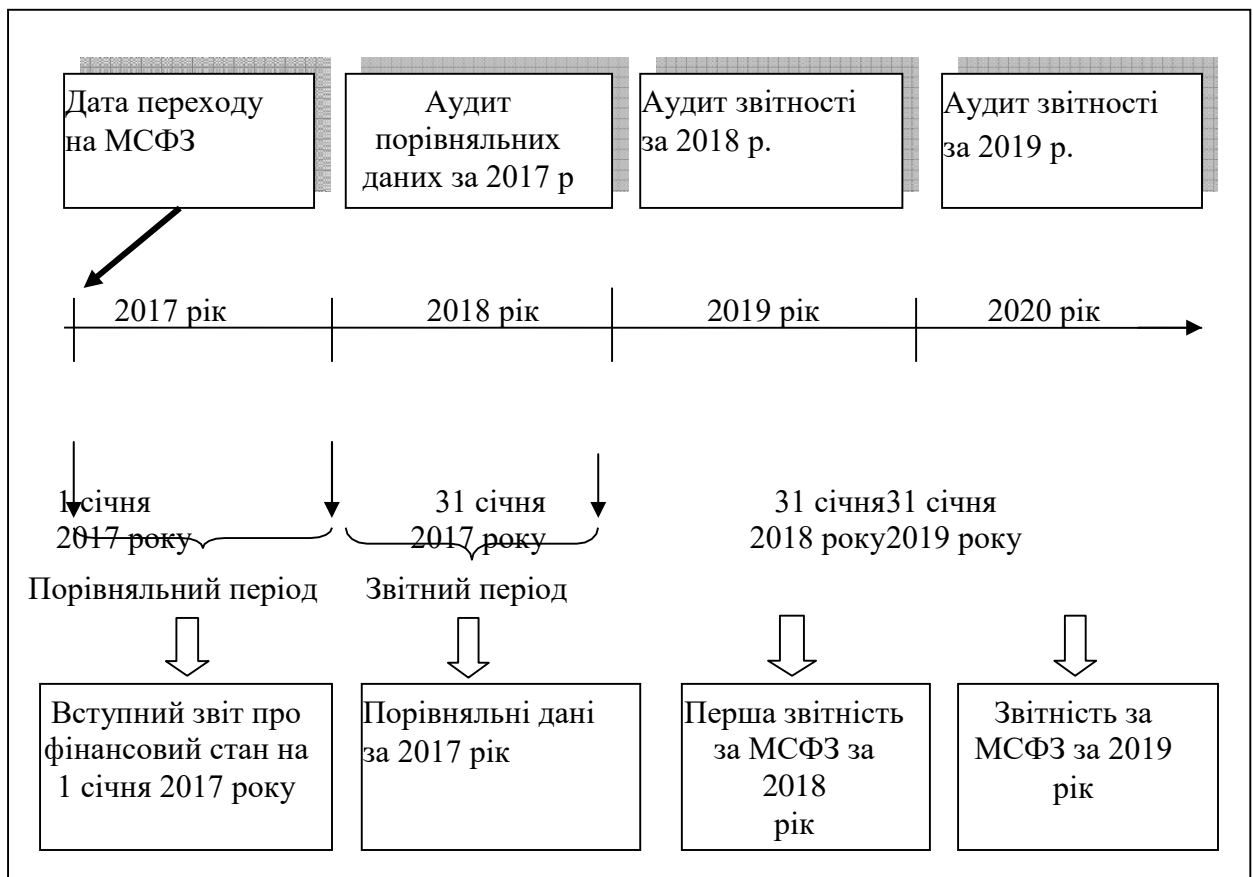


Рис. 2.4. Визначення дати підготовки першої звітності за МСФЗ [77, с.52]

Перша фінансова звітність підприємства за МСФЗ повинна включати:

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

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

- звіряння визнаних збитків від знецінення при їх наявності.

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

- суму справедливих вартостей;

- суму коригувань балансових вартостей, відображених в звітності за попередніми загальноприйнятими принципами 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

само принципово різних альтернатив складання звітності за МСФЗ існує. Це пояснюється тим, що на процес складання звітності впливає значна кількість суб'єктивних факторів, серед яких: специфіка фінансово-господарської діяльності, особливості організації бухгалтерського обліку, особливості облікової політики, необхідна ступінь деталізації звітності, наявність тимчасових, фінансових та людських ресурсів та ін.

Традиційно виділяють два способи підготовки звітності за МСФЗ:

- трансформація;
- ведення паралельного обліку.

Як альтернативу можна виділити трансляцію звітності, коли всі проводки (для яких принципи визнання та оцінки збігаються) з облікової системи за П(С)БО перекладаються в МСФЗ та паралельний облік ведеться тільки на тих ділянках, де існують вагомні відмінності між національними і міжнародними стандартами (рис.2.5).

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

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

Трансформація є найпоширенішим підходом до підготовки фінансової звітності по МСФЗ. Трансформація української фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності є першим, дуже важливим і обов'язковим кроком на шляху переходу до МСФЗ. Це пов'язано з тим, що навіть при переході до паралельного обліку відповідно до МСФЗ,

необхідно хоча б раз провести трансформацію звітності для отримання початкового пробного балансу і форм фінансової звітності, передбачених міжнародними стандартами.

Методи складання бухгалтерської (фінансової звітності) відповідно до МСФЗ

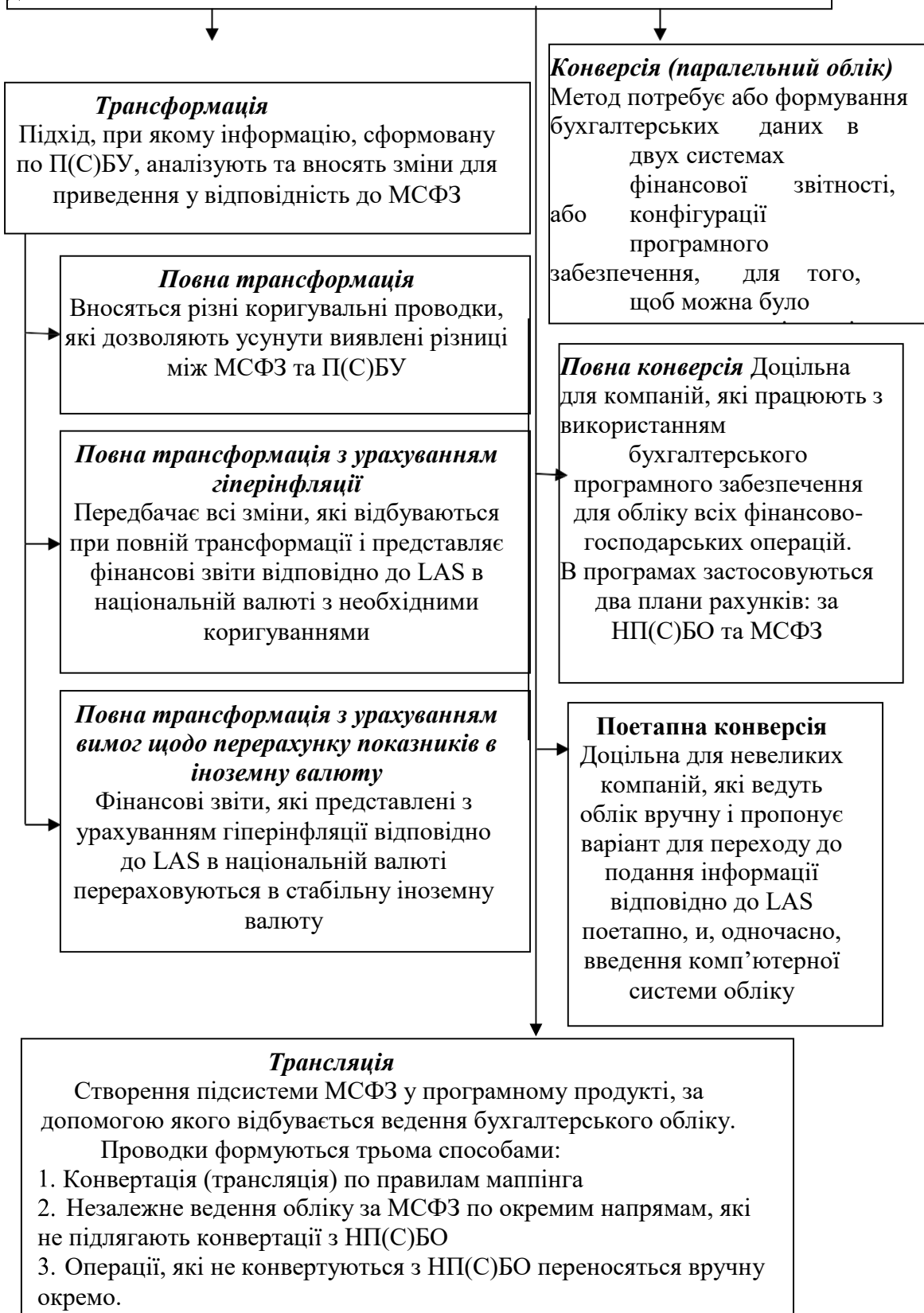


Рис. 2.5. Методи складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ
Трансформація (лат. Transformatio) – це процес перетворення однієї

економічної системи на іншу. Це зміна, перетворення виду, форми, істотних властивостей чого-небудь. Метод трансформації під час складання фінансової звітності передбачає здійснення комплексу заходів для підготовки основних звітів у форматі МСФЗ шляхом групування облікової інформації відповідно до норм, що прописані у П(С)БО [4, с.1304]. У загальному вигляді трансформація представлена на рис. 2.6.

Рис. 2.6. Схема підготовки звітності за МСФЗ методом трансформації

В цілому, звичайно, можна говорити про процес трансформації звітності з будь-яких національних стандартів обліку та звітності як в МСФЗ, так і в будь-яку іншу необхідну систему, наприклад US GAAP, яка має місце в Лівії. На думку О.В. Харламової «серед проблемних питань, які виникають в процесі трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО в МСФЗ-формат, одне з першочергових місць займає проблема періодичності проведення

трансформації, тобто скільки разів можна проводити трансформацію фінансової звітності. Компанії, що прийняли МСФЗ як концептуальну основу фінансової звітності (в обов'язковому порядку чи добровільно), не можуть використовувати будь-які інші стандарти, у т. ч. і П(С)БО. Тому трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ може застосовуватися тільки на дві річні звітні дати: на дату переходу і дату закінчення звітного періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ, а також на три проміжні (квартальні) дати в межах між датою переходу та датою закінчення звітного періоду, що передує періоду, за який подають першу МСФЗ-звітність» [69, с. 216]. Таким чином, після подання першої фінансової звітності за МСФЗ бухгалтерський облік слід вести за правилами МСФЗ, тобто трансформувати звітність буде вже не можна (ч. 6 ст. 121 Закону № 996 у редакції після 01.01.18 р.).

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

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

На етапі декласифікації статей звітів у підприємства вже повинна бути готова фінансова звітність, складена за правилами П(С)БО. Тобто статті «української» звітності коригуються з метою заповнення МСФЗ-звітності.

Для .

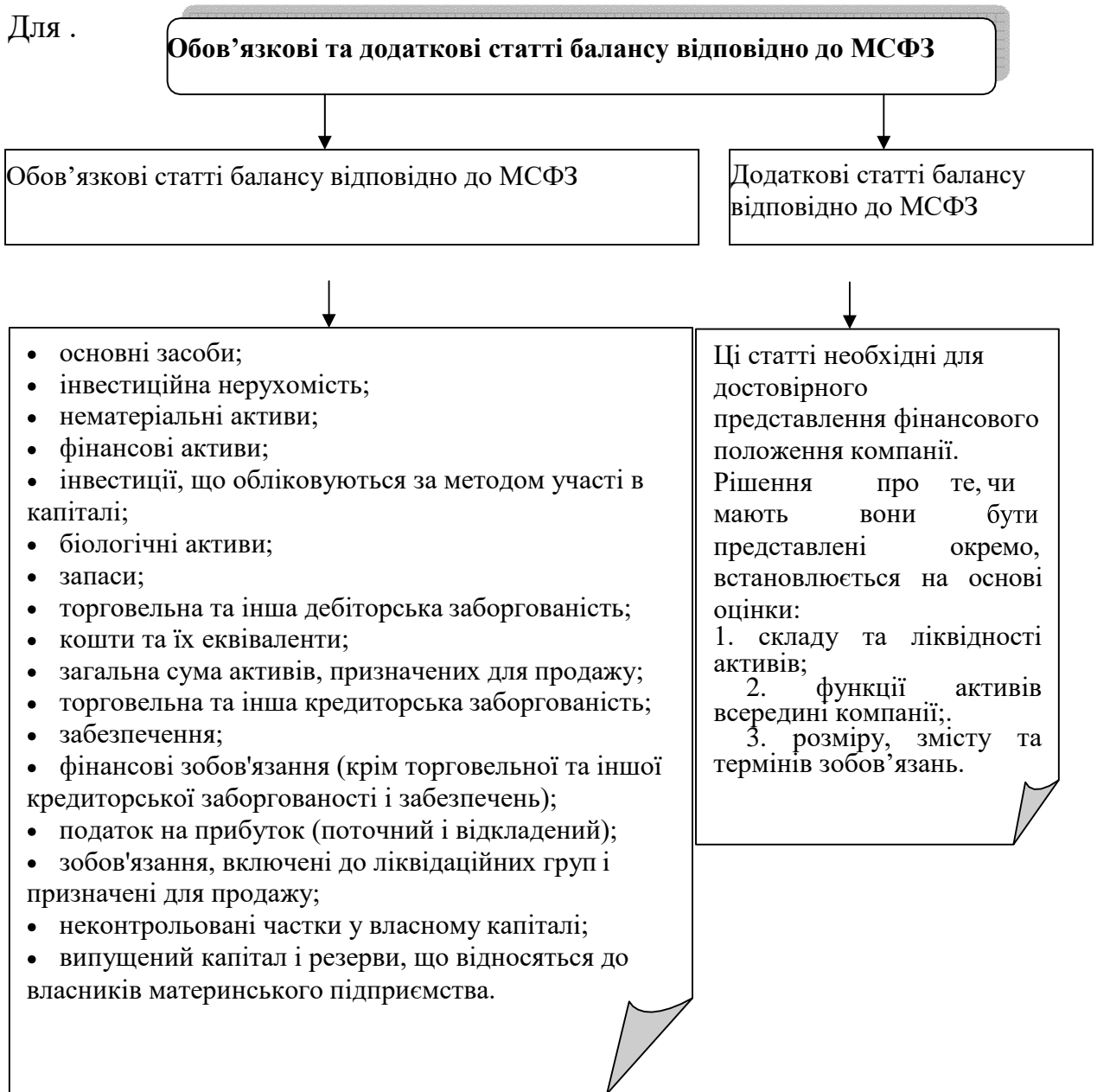


Рис. 2.7. Розподіл статей балансу відповідно до МСФЗ

відображення коригувань та їх правильного документування використовують трансформаційні таблиці (таблиці із трансформацією окремих бухгалтерських записів, трансформаційні таблиці за окремими розділами обліку, зведені трансформаційні таблиці).

Трансформаційні таблиці – це документ, створений у програмі Excel або в іншій програмі, доступній підприємству. Вони являють собою робочий документ, який дозволяє простежити всі проведення, зроблені з метою формування звітності за МСФЗ, що є найбільшим плюсом трансформації

звітності. Таблиці заповнюються як за окремими елементами (статтями балансу), так і в цілому за звітом.

Робляться наступні трансформаційні коригування:

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

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

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

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

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

Сьогодні немає єдиної методики проведення трансформації звітності, складеної відповідно до П(С)БО, у звітність, яка б відповідала Міжнародним стандартам фінансової звітності. У кожному окремому випадку на неї впливатимуть особливості фінансово-господарської діяльності, порядок організації бухгалтерського обліку та облікова політика підприємства [26, с.1304]. Спеціаліст, що трансформує звітність, має право самостійно визначати методику і етапи трансформування. Різні автори виділяють від чотирьох до десяти і більше етапів. Такий поділ досить суб'єктивний, однак принципово не змінює суть процесу, оскільки одну і ту ж задачу можна сформулювати як у вигляді одного, так і у вигляді трьох етапів. Наприклад, О.

В. Харламова пропонує «в процесі переходу на МСФЗ-звітність виділяти три періоди: підготовчий; перехідний; перший звітний» [70, с. 217].

Ми пропонуємо 4 етапи трансформації: підготовчий, основний (етап трансформації), технічний, заключний. Слід зазначити, що підготовчий етап, на відміну від інших етапів, не регламентований жодним стандартом або законодавчим документом, тому кожний спеціаліст формує його на свій розсуд. Тому, на нашу думку, є доволі слушною пропозиція О.В. Харламової, що «на підготовчому етапі трансформації доцільно паралельно організувати: інвентаризацію всіх наявних активів та зобов'язань; аналіз звітності, складеної за П(С)БО; розробку методичної (обліково-аналітичної) бази [70, с. 217]. Запропоновані в дисертаційному дослідженні етапи трансформації звітності представлені в Додатку .

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

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

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

- додатковий внутрішній контроль за веденням обліку за національними стандартами (при виникненні різниці бухгалтер мимоволі змушений буде поставити собі питання, а чому вона виникла, і можливо знайде помилку);
- відсутність необхідності проведення трансформаційних процедур, в т.ч. проводити великий обсяг роботи за обмежений час, а можливо і наймати аудиторські фірми для проведення трансформації звітності;

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

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

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

В процесі дослідження було з'ясовано неоднозначність визначення паралельного обліку у спеціальній літературі. Звісно ж дискусійним є трактування паралельного обліку в якості одного із способів гармонізації фінансової звітності. Під гармонізацією звітності, як уже було показано в першому розділі цієї роботи, слід розуміти забезпечення загальної сумісності фінансової інформації. Ця сумісність представляє ніщо інше, як зближення показників звітності, яке можна забезпечити застосуванням однакових правил обліку або перетворенням звітної інформації в процесі трансформації. Ведення паралельного обліку в системах різних стандартів не призводить до зближення показників звітності, оскільки формує в результаті два комплекти різної звітної інформації. Не випадковий і термін –«паралельний облік»: паралельні прямі, як відомо, не перетинаються. Таким чином, вважаємо, що паралельний облік слід трактувати як один із способів отримання звітності відповідно до необхідних стандартів, але не як спосіб гармонізації звітної

інформації.

Метод трансляції проводок (записів) займає проміжне положення між методом паралельного обліку і методом трансформації по трудомісткості і якості складання звітності відповідно до МСФЗ. При використанні цього методу автоматична трансляція даних виконується на основі таблиці відповідності рахунків українського бухгалтерського обліку та рахунків міжнародного обліку, яка називається «маппінг». Операції, відображення яких в системі рахунків НП(С)БО, П(С)БО та МСФЗ відрізняються, розраховуються паралельно за допомогою відповідних алгоритмів. При цьому способі реалізується можливість бачити всі проводки в обліку (рис. 2.8).

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

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

Автоматизоване ведення обліку досягається шляхом часткової трансляції даних, яка передбачає, що на плані рахунків МСФЗ проводки формуються трьома способами (табл. 2.5).

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

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

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

Таблиця 2.5

Порівняльна характеристика трансформації и паралельного обліку

Ознаки	Трансформація	Паралельний облік
Загальні риси	Мета - отримання показників фінансової звітності, що відповідають заданим стандартам	Мета - отримання показників фінансової звітності, що відповідають заданим стандартам
Відмінності	Спосіб досягнення мети - коригування показників звітності, сформованої згідно з вихідними стандартами, в разі відхилення їх правил регламентації підсумкових стандартів Надає фінансові звіти, складені відповідно до IAS, на певну дату, коли існує чітка потреба в її складанні Здійснюється незалежними зовнішніми фахівцями за участю персоналу компанії і не вимагає змін в організаційній структурі компанії	Спосіб досягнення мети - повноцінний поточний бухгалтерський облік кожної господарської операції відповідно до правил як вихідних, так і підсумкових стандартів Надає поточну фінансову інформацію відповідно до МСФЗ на постійній основі Здійснюється тільки співробітниками компанії з залученням зовнішніх фахівців, вимагає реорганізації багатьох підрозділів в компанії

<p>Переваги</p>	<p>Відносно невеликі витрати часу і фінансових ресурсів, необхідних для отримання необхідної фінансової звітності</p> <p>Здійснюється з використанням даних, отриманих у системі бухгалтерського обліку за національними стандартами і не потребує додаткових постійних витрат, пов'язаних із веденням подвійної бухгалтерії за П(С)БО та</p>	<p>Вимагає тривалого періоду часу, так як зачіпає багато областей фінансово-господарської діяльності компанії.</p> <p>Потенційно більш низький рівень ризику неточної інформації, що відображається у фінансовій звітності, оскільки за кожною звітної сумою стоять окремі господарські операції, відображені за МСФЗ.</p>
<p>Недоліки</p>	<p>Відносно висока ймовірність отримання неточних показників звітності через можливі похибок здійснюваних перетворень</p> <p>Високий інформаційний ризик який значною мірою залежить від професійного судження облікового персоналу</p> <p>Неможливість прогнозування даних звітності за МСФЗ на кінець року</p> <p>Неможливість або трудомісткість деталізації врахованих господарських операцій до рівня первинного документа;</p> <p>Неможливість використання звітності для оперативних управлінських рішень.</p>	<p>Відносно високі витрати часу і фінансових ресурсів, необхідних для отримання фінансової звітності, що відповідає необхідним стандартам (витрати на кваліфікований персонал, необхідність використання спеціального програмного забезпечення, реорганізація підрозділів та ін.).</p> <p>Вимагає складання паралельного плану рахунків у форматі, відповідному МСФЗ, перенесення залишків з національного Плану рахунків на рахунки нового плану з одночасними коригуваннями та подальшим щоденним паралельним веденням обліку.</p>

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

- точність інформації в більшій мірі залежить від знань і умінь фахівців, які здійснюють процес трансформації фінансової звітності, робота яких впливає на якість коригувань при підготовці фінансових звітів;
- результат успішного здійснення процесу конверсії (паралельного обліку), або трансформації, або трансляції фінансової звітності неможливий без повного взаєморозуміння і співпраці фахівців компанії із зовнішніми фахівцями, що залучаються керівництвом компанії для здійснення підготовки звітності відповідно до МСФЗ;
- у зв'язку з тим, що методи здійснення процесу трансформації

можуть значно варіюватися в різних компаніях в залежності від їх галузі, рекомендується залучення в процес трансформації внутрішніх фахівців, що працюють в компанії, які знають специфіку її діяльності.



Рис. 2.8. Модель підготовки МСФЗ - звітності на основі методу трансляції проводок

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

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

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

Таблиця 2.6

Способи формування бухгалтерських проводок при використанні методу трансляції

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

Узагальнюючи результати дослідження, можна зробити висновок, що завдяки внесенню змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову

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

2.3. Підходи до формування звітності за МСФЗ в умовах комп'ютеризації

Одним із найважливіших процесів сучасності є інтеграція світової економіки. Цей факт робить автоматизацію бухгалтерського обліку вимогою часу і запорукою успішного переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності. Без цього неможливий вихід на міжнародний ринок і залучення іноземних інвестицій. У разі, якщо підприємство виходить на зовнішній ринок, необхідне досягнення відповідності організації бізнесу міжнародним стандартам. Цю проблему легко вирішують автоматизовані системи, які дають змогу за одноразового внесення первинних даних розрахувати в короткі терміни безліч показників і подати їх урізних формах звітності. Таким чином, перспективи впровадження автоматизованих інформаційних систем бухгалтерського обліку невід'ємно пов'язані з переходом на міжнародні стандарти. Упровадження цих стандартів є натепер економічною необхідністю [5, с. 901].

Незважаючи на достатньо багатий ринок інформаційних технологій в Україні на сьогоднішній день рівень комп'ютеризації бухгалтерського обліку порівняно з іншими країнами досить низький, що обумовлює майже повну відсутність теоретичних та практичних розробок з контролю та аудиту в

середовищі електронної обробки даних. Тому головне завдання наукового дослідження в даній галузі полягає у визначенні пріоритетних напрямів комп'ютеризації аудиторської діяльності та контрольних процесів на підприємствах, найважливішими з яких є: розробка ефективних методик внутрішнього, зовнішнього контролю та аудиту в середовищі електронної обробки даних, враховуючи особливості вітчизняної нормативної бази, діючої практики бухгалтерського обліку та особливостей переходу до МСФЗ вітчизняних підприємств [50, с. 286].

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

Сьогодні на ринку інформаційних продуктів є досить велика кількість вітчизняних та іноземних автоматизованих бухгалтерських систем. Впровадження бухгалтерських програм відображає процес налаштування програмного забезпечення під виділені умови їх використання, а також включає навчання користувачів роботі з цим продуктом [5, с.901].

Розглянемо можливості автоматизованого формування фінансової звітності відповідно до МСФЗ. Основні функціональні вимоги, що пред'являються до програмного забезпечення в умовах автоматизації обліку при складанні звітності відповідно до міжнародних стандартів представлені в табл. 2. 7 [56, с.24].

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

облік, трансляція проводок, трансформація звітності [6, с.37].

Таблиця 2. 7

Функціональні вимоги до системи автоматизації обліку при складання звітності відповідно до МСФЗ [56].

Показник	Характеристика
1	2
Мультивалютність	Здатність відображати кожну операцію в валюті, в якій вона здійснена: національній (первинній) валюті та операційній (вторинній) валюті, в якій компанія складає звітність відповідно до МСФЗ. Виконання автоматичного перерахунку суми операції в національну і операційну валюти відповідно до встановлених курсів перерахунку.
Облік активів	Немонетарний - за історичним курсом (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні вкладення, запаси, аванси (за певних умов), довгострокові фінансові вкладення, витрати майбутніх періодів, акціонерний капітал). Монетарний - за поточним курсом на дату проводки
Переоцінка поточних активів і пасивів	В операційній валюті за курсом на дату формування звітності (постачальники, грошові кошти і т. д.). Можливість вибору режиму переоцінки (по кожній відкритій операції, по бухгалтерських субрахунках і фінансовим аналітикам, по контрагентам). Можливість автоматичного реверсування проводок по переоцінці в наступному періоді
Наявність генератора фінансової звітності	Прискорення процесу формування звітності відповідно до МСФЗ на підставі даних Головної книги і аналітичної інформації модулів системи
Трансляція даних	Можливість передачі інформації Головної книги з бази даних однієї компанії в базу даних іншої. Організація обліку відповідно до МСФЗ як в окремій базі даних, так і при консолідації облікових даних компаній (філій)
Механізм автоматичного розподілу сум по рахунках та аналітикам Головної книги	Механізм автоматичного розподілу сум по субрахунках і аналітикам Головною книги. Розподіл числових даних по субрахунках і аналітика Головної книги
Можливість автоматичного формування періодичних операцій	Формування регламентних операцій
Мультимовний інтерфейс	Можливість формування звітності на іноземних мовах

Програмний продукт ERP Моноліт SQL представляє собою інтегровану систему управління підприємством, яка дозволяє вести бухгалтерський облік відповідно до національних і міжнародних стандартів. Для цього в програмі реалізований принцип трансформації звітності. Для автоматичного

формування фінансової звітності у двох паралельних стандартах (наприклад, ПСБО та МСФЗ) в ERP Моноліт SQL використовується один загальний деталізований план рахунків для запису всіх господарських операцій [5].

Компанія ІНТАЛЄВ, яка має величезний проектний досвід в автоматизації обліку розробила свою методику для впровадження обліку для цілей МСФЗ. Програмний продукт ІНТАЛЄВ є «конструктором», що дозволяє гнучко налаштовувати систему під завдання клієнта і надалі, після проекту, самостійно розвивати і підтримувати систему. Архітектура проекту передбачає створення окремого плану рахунків МСФЗ, куди за правилами мапінг транслуються бухгалтерські дані. Обов'язкове використання принципу «подвійного запису», закладеного в системі, дає можливість формування балансу в будь-який момент і виключення «втрати» даних. За допомогою документів і обробок проводиться трансформація за МСФЗ. На підставі даних плану рахунків формується повний пакет звітності за МСФЗ, в якому кожна цифра розшифровується до первинного документа і всіх можливих аналітик. Пакет звітності по МСФЗ містить: Звіт про прибутки і збитки (P & L), Баланс, Cashflow непрямим методом, Звіт про капітал.

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

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

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

2. Коригування – лист, на якому здійснюються коригувальні

розрахунки за показниками балансу і звіту про фінансові результати.

Результати цих розрахунків потім переносяться на лист трансформації.

3. Звіт про фінансові результати – лист, що містить трансформований в МСФЗ звіт про фінансові результати.
4. Баланс-актив – лист, що містить трансформовані в МСФЗ активи балансу.
5. Баланс-пасив – лист, що містить трансформовані в МСФЗ пасиви балансу.
6. Звіт про власний капітал – лист, що містить трансформований в МСФЗ звіт про зміни капіталу.
7. Додатки – лист, що містить додаткову інформацію і розрахунки для трансформації показників прибутків і збитків, основних засобів, інших елементів звітності з урахуванням вимог МСФЗ [58, с.14-15].

Поряд з перевагами, визначаються і недоліки при використанні таблиць, такі як: тимчасові затримки і труднощі в обробці дуже великих масивів; можливість пропуску помилок в розрахунках; надійність виданого результату; залежність від професійної підготовки бухгалтера в області міжнародних стандартів. Тому для підготовки остаточної консолідованої звітності доцільно використовувати відомі облікові системи типу SAP із завантаженням готових розрахункових даних з трансформації MS Excel [73, с. 2].

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

1С:Підприємство» – це система програм, призначена для автоматизації різних ділянок бізнесу. «1С:Підприємство» програми розділені на дві великі

категорії: типові і галузеві рішення. На відміну від галузевих рішень, які розроблені під певні сфери діяльності підприємств, типові рішення можна використовувати на всіх підприємств, не залежно від конкретної сфери діяльності.

Формування звітності відповідно до МСФЗ виконується на підставі окремої оборотно-сальдової відомості, дані в яку переносяться на звітну дату з оборотно-сальдової відомості по П(С)БО шляхом перенесення проводок за допомогою генератора звітів. Таким чином, для складання основних форм фінансової звітності (балансу і звіту про прибутки і збитки) за міжнародними стандартами використовуються дані оборотно-сальдової відомості, сформованої відповідно до МСФЗ. Після формування бухгалтерського балансу і звіту про прибутки і збитки відповідно до МСФЗ складаються звіт про рух грошових коштів і звіт про зміни в капіталі. Для підготовки цих звітів спочатку виконується перегрупування статей бухгалтерського балансу і звіту про прибутки і збитки, а потім технічні коректування над трансформованими даними [51, с.54]. Примітки до форм звітності автоматично не формуються, так як носять описовий (аналітичний) характер, тому їх слід створювати в табличному редакторі.

Отже, застосування даної методики дозволить середнім підприємствам формувати фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів.

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

1. Вибір оптимального програмного продукту для розв'язання задачі підготовки звітності за МСФЗ з урахуванням особливостей замовника;
2. Вибір способу підготовки звітності за МСФЗ (повна / часткова автоматизація¹, автоматизація повністю паралельного обліку, автоматизація шляхом конвертації з П(С)БО і т. д.);
3. Виявлення переліку завдань, що підлягають автоматизації.

РОЗДІЛ 3

ГАРМОНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

3.1. Методологія організації внутрішнього аудиту при переході на міжнародні стандарти

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

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

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

Вперше Стандарти професійної діяльності внутрішнього аудиту були випущені в 1978 році, в їх розробці взяли участь такі вчені, як: Брінк В. і Совьер Л. і почалася нова стадія розвитку внутрішнього аудиту, пов'язана з процесом його стандартизації. Розробкою стандартів на міжнародному рівні займається Інститут внутрішніх аудиторів - ІВА (The Institute of Internal

Auditors, Inc. - ПА). У 1978 році ІВА видані і прийняті до застосування Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту - СППВА (Standards for Professional Practice of Internal Auditing - SPPIA) [35].

СППВА складаються з трьох розділів:

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

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

СППВА складаються з трьох розділів [35]:

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

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

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

супутніх послуг – їх формою, змістом і відмінностей. Після вивчення і узагальнення отриманої інформації КМАП готує і публікує міжнародні стандарти аудиту, призначені для прийняття на міжнародному рівні

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

Таблиця 3.1.

Основи побудови загальноприйнятих аудиторських стандартів

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

У таблиці 3.2 представлені групи Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту. Використання МСФЗ при складанні фінансової звітності з одного боку і МСА з іншого боку дозволяє підвищити значимість інформації і розширити сферу діяльності організації за рахунок залучення іноземних партнерів. Також Міжнародні стандарти аудиту сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень, підвищенню кваліфікаційного рівня

аудитора, гармонізації національних правил та нормативних документів у сфері аудиту з метою надання високоякісних послуг для всієї світової спільноти, вирішення спірних питань між аудитором і клієнтом, встановлення рівня відповідальності аудитора, підвищенню суспільного іміджу професії аудитора, забезпечення зв'язку між окремими елементами і процесами під час аудиту, усунення зайвого контролю з боку держави, допомога користувачам в розуміння процесу аудиту.

Таблиця 3.2.

Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту

Група стандартів	Номер стандартів	Зміст
Стандарти якісних характеристик	1000 - 1340	У стандартах якісних характеристик розглядаються характеристики організацій і сторін, що займаються внутрішнім аудитом
Стандарти діяльності	2000 - 2600	Описують сутність внутрішнього аудиту і дають якісні критерії оцінки діяльності внутрішнього аудиту, в той час як Стандарти якісних характеристик і Стандарти діяльності відносяться до послуг внутрішнього аудиту в цілому.
Стандарт застосування	«А», «С»	Стандарти практичного застосування існують в різних варіантах - окремий варіант для кожного виду аудиторської діяльності. Стандарти практичного застосування були розроблені для діяльності з надання аудиторських гарантій («А») і діяльності з консультування («С») 13. Наприклад, Стандарт 2010 року (Планування) включає стандарти застосування 2010.A1 і 2010.C1.

В сучасних умовах відбувається процес інтеграції України в світову спільноту, що передбачає адаптацію українського законодавства до законодавства Європейського Союзу. Перед національною економікою відкриваються широкі можливості розвитку відносин із зарубіжними партнерами, підвищення рівня професійного співтовариства бухгалтерів та аудиторів, формування сприятливого інвестиційного клімату. Наявність ряду проблемних питань в організації аудиту викликає необхідність налагодження та реформування діючої системи аудиторської діяльності в Україні.

Офіційним регулятором аудиту в Україні є Аудиторська палата, яка створюється і функціонує як незалежний самостійний орган і є юридичною особою, що вирішує важливі питання у сфері методологічного й організаційного управління аудитом в Україні [60]. З метою приведення норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу, зокрема із положеннями Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту 537/2014 21 грудня 2017 р. Верховною радою України було прийнято Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-III. Закон набрав чинності з дня опублікування, а саме 07.02.2018 р. та 01.10. 2018 року його було введено в дію відповідно до його перехідних положень.

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

Закон № 116 забороняє аудитору поєднувати його статус дипломованого бухгалтера з певними видами діяльності таких як: робота в міністерстві; публічний пост протягом тривалого або короткого часу з зарплатою або компенсацією (якщо тільки йому не дозволено робити це відповідно до положень цього закону); комерційна діяльність; будь-які інші дії, не сумісні з аудиторською професією.

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

- процес зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику

для користувачів фінансових звітів [54, с.5];

- діяльність, спрямована на зменшення підприємницького ризику [54, с.5];
- системний процес отримання і оцінки об'єктивних даних про економічні дії і події, що встановлює рівень їх відповідності певному критерію і представляє «результати зацікавленим користувачам»;
- процес, за допомогою якого компетентні незалежні спеціалісти накопичують і оцінюють свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і що належить до специфічної, господарській системі, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності даної інформації, встановленим критеріям [3, с.7].

Однак найбільш поширеним є підхід, при якому під аудитом розуміється перевірка достовірності фінансової звітності. При цьому, як правило, використовуються терміни «external audit» (зовнішній аудит), «independent audit» (незалежний аудит), що відображає сутність аудиту фінансової звітності як перевірки, здійснюваної незалежними «зовнішніми» експертами, які не є співробітниками аудиту. Оскільки внутрішній аудит зародився саме в західних індустріально-розвинених країнах, доцільно розглянути і проаналізувати також погляди західних (насамперед англомовних) авторів з даного питання. Проведений аналіз зарубіжних джерел дозволяє відзначити той факт, що для англомовної спеціальної літератури характерне використання широкого спектру термінів щодо внутрішнього аудиту. Їх перелік наведено в табл. 3.3.

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

В рамках даного підходу внутрішній аудит розглядається як одна з функцій, здійснюваних в рамках структури організації, спрямована на оцінку

процесів, господарської діяльності та функцій системи управління організацією. При цьому функція внутрішнього аудиту не ототожнюється зі службою (відділом, департаментом) внутрішнього аудиту, що складається з власних працівників організації.

Таблиця 3.3

Перелік термінів, які використовуються відносно внутрішнього аудиту в англійській літературі

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

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

Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту містять визначення поняття внутрішній аудит («internal auditing»), згідно з яким внутрішній аудит визначається як «... діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення

господарської діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності управління ризиками, контролю та системи корпоративного управління» [29].

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

Аналіз перерахованих вище визначень дозволяє стверджувати, що внутрішній аудит містить в собі певний дуалізм, який полягає в тому, що, з одного боку, внутрішній аудит покликаний бути тим механізмом, який повинен оцінювати, аналізувати систему внутрішнього контролю з метою підвищення ефективності останньої. З іншого боку, внутрішній аудит є частиною системи внутрішнього контролю. На основі проведених досліджень сформульовано авторське визначення внутрішнього аудиту, в якому враховані три основні положення внутрішнього аудиту: корпоративне управління, ефективність бізнес-процесів і управління ризиками.

Внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми документами і здійснювана в інтересах власників і керівництва діяльність на економічному суб'єкті, спрямована на здійснення контролю та аналізу за всіма фактами господарської діяльності на предмет дотримання чинного законодавства, оцінку системи внутрішнього контролю з метою підвищення ефективності діяльності, розробку за результатами внутрішніх аудиторських перевірок

рекомендацій, спрямованих на зниження ризиків до допустимого рівня і проведення консультацій з персоналом з питань господарської діяльності в межах компетенції.

Таблиця 3.4

Фактори, які впливають на розвиток внутрішнього аудиту

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

Інформаційні чинники	Безпека і конфіденційність даних.	Збільшення ролі внутрішнього аудиту в організації.
----------------------	-----------------------------------	--

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

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

У Положенні про внутрішній аудит визначаються статус внутрішнього аудиту в організації, обсяг і зміст діяльності внутрішнього аудиту, закріплюється право доступу до документації і матеріальних активів при виконанні відповідних завдань.

Однією з основних функцій системи внутрішнього аудиту в період переходу на МСФЗ та МСА стає оцінка та розробка рекомендацій щодо поліпшення діяльності системи корпоративного управління. При цьому може вирішуватися ряд завдань, представлених на рис. 3.1.

При проведенні внутрішнього аудиту визначається послідовність і зміст комплексу контрольно-аналітичних процедур по збору, оцінці та аналізу інформації про об'єкті, що перевіряється з метою висловлення думки аудитора про ступінь ефективності його функціонування і надійності об'єкта перевірки. Прийняті в більшості американських і європейських компаній концепції внутрішнього контролю визначають, що відповідальність за нього покладається на менеджмент в цілому і на кожного співробітника компанії

зокрема відповідно до делегованих повноважень щодо здійснення контролю. Практика створення окремих підрозділів, що виконують завдання з побудови та / або здійснення внутрішнього контролю, відходить у минуле.



Рис. 3.1. Завдання, які вирішуються системою внутрішнього аудиту

Дослідження, проведені аудиторською компанією «PwC», яка відноситься до PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., фірмі-учаснику мережі Pricewaterhouse Coopers International Limited, виявило вісім відмінних характеристик ефективної роботи служби внутрішнього аудиту (рис. 3.2.).

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

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

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



Рис. 3.2. Відмінні характеристики ефективної роботи СВА

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

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

Кадрова модель. Кадрова модель ефективно використовує внутрішні і зовнішні ресурси, варіюючи рівень персоналу і географічні райони для ефективного завершення аудиторських заходів. Продуктивність активно

вимірюється і управляється для забезпечення найбільш рентабельної доставки послуг.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

знань.

У економіці концепція визначається як:

1) генеральний задум, що визначає стратегію дій при здійсненні реформ, проектів, планів, програм;

2) сукупність поглядів на явища і процеси в суспільстві і природі.

Вивчення теорії аудиту неможливо без визначення базових концепцій, покладених в основу цієї науки. Аудит як вид людської діяльності формується через накопичення практичного досвіду, що узагальнюється і перетворюється в систему знань під впливом наукових досліджень. Спеціальна економічна література висвітлює різні теоретичні концепції, які визначають цілі, завдання, принципи і методи дослідження аудиту. Неоднорідність концептуальних основ аудиту обумовлює досить значні відмінності в його законодавчому та нормативному регулюванні, сфері застосування і навіть в сприйнятті суспільством.

Різні теоретичні концепції можна умовно розділити на три категорії:

1. Концепції, що визначають цілі та завдання аудиту і його роль в економіці і суспільстві.

2. Концепції, що визначають еволюцію розвитку аудиту.

3. Концепції, що визначають основи для формування стандартів (нормативів) практики аудиту.

Основу концепцій, які визначають цілі і задачі аудиту та його роль в економіці і суспільстві, складають відомі теорії, концепції та постулати аудиту сформульовані під впливом різних груп зацікавлених користувачів інформації. До таких теорій доцільно віднести: теорію агентів, теорію про роль аудитора як інструменту соціального контролю за веденням бухгалтерського обліку, квазікритичну теорію, теорію модератора, поліцейську теорію, теорію підтвердження кредитоспроможності.

Крім теоретичних концепцій аудиту, які формуються під впливом різних груп зацікавлених користувачів або внаслідок еволюції і з урахуванням досвіду, деякі зарубіжні автори виділяють концепції, які є основою для

формування правил (стандартів) практичного аудиту. Це етика поведінки, незалежність, професіоналізм, доказовість, точність представлення.

Протягом всього процесу формування концепції внутрішнього аудиту її елементи знаходили різне розуміння у вітчизняних і зарубіжних економістів, бухгалтерів і аудиторів. Необхідно відзначити, що концепція внутрішнього аудиту, як система поглядів на його організацію та функціонування, може формуватися по двох напрямках:

- положення концепції формуються як система поглядів, що дозволяє вирішити більшість проблем внутрішнього аудиту;
- положення концепції формуються шляхом виявлення і відсікання нерациональних і неефективних суджень і висновків, залишаючи тим самим кілька прийнятних варіантів, тобто укладаються в концепцію.

При побудові концепції внутрішнього аудиту пріоритетним буде перший з вищевказаних напрямів.

Розробка цілей внутрішнього аудиту, з одного боку, здійснюється відповідно до базових положень і принципів її концепції; з іншого боку - з урахуванням реалізації принципів управління.

Базові положення концепції внутрішнього аудиту можна звести до наступного:

- контроль є невід'ємною функцією системи управління;
- внутрішньогосподарський контроль над діяльністю підприємства прямо залежить від основних груп його суб'єктів;
- інтеграція внутрішнього аудиту в систему управління дозволяє досягати стратегічних цілей;
- значимість ролі внутрішнього аудиту в залученні інвестиційних ресурсів і стабільності компанії з часом зростає;
- внутрішній аудит дозволяє забезпечити власників повною і достовірною інформацією про стан справ в підприємстві;
- особливо важливий внутрішній аудит для підтримки найменш захищених груп суб'єктів;

- внутрішній аудит, проводячи аналіз стану справ, надаючи консультації та розробляючи рекомендації по гармонізації корпоративних відносин, сприяє підвищенню якості управління та ефективності діяльності підприємства.

Для формування теоретичних і методологічних основ внутрішнього аудиту розроблено концепцію внутрішнього аудиту, яка орієнтована на ринкову систему світового рівня та адаптацію до міжнародних стандартів аудиту. Основою концепції внутрішнього аудиту на підприємстві є сукупність цілей, прийомів, методів і способів реалізації діяльності зі збору, фіксації, перевірки і контролю інформації про діяльність підприємства. Результати, отримані по засобах використання процедур вживаних в ході перевірки, можуть бути використані керівництвом для ухвалення ефективних управлінських рішень. Ці рішення поширюються як на перспективну діяльність фірми, так і на її поточну роботу.

«Створення концепції внутрішнього аудиту має базуватися на принципах, що лежать в основі формування, функціонування та вдосконалення системи внутрішнього аудиту» [67]. Системи принципів внутрішнього аудиту, які представлені різними авторами, мають неоднаковий зміст. Проаналізувавши пропозиції різних авторів, щодо принципів внутрішнього аудиту пропонуємо виділити чотири групи: основні, загальні, специфічні та етичні (табл.3.5).

Таблиця 3.5.

Система принципів внутрішнього аудиту

Основні	Загальні	Специфічні	Етичні
Незалежність	Системність	Поділ виконання і контролю	Професійна компетентність
Об'єктивність	Ефективність	Дозвіл і схвалення	Чесність
Достовірність		Регламентація	Конфіденційність
Законність			Доброзичливість
Відповідальність		Стандартизація	Професійна поведінка
Ефективність		Адекватність	
Безперервність		Результативність	
Професійна компетентність			

Вперше основний принцип аудиту – незалежність був прийнятий IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (ІНТОСАІ) в м Лімі (Республіка Перу) в 1977 р і надалі закріплений іншими міжнародними документами [17].

Виділення принципів дозволить сформувати основні моменти функціонування і вдосконалення системи внутрішнього аудиту, які в подальшому повинні одержати більш докладне тлумачення в стандартах внутрішнього аудиту відповідно до специфіки діяльності корпорації.

Таким чином, систематизовані у вигляді моделі концептуальні основи внутрішнього аудиту, сприятимуть розкриттю методичних, організаційних та практичних аспектів аудиту. Концептуальні основи задовольняють потребам міжнародних стандартів, які регулюють діяльність внутрішніх аудиторів і визначають напрям удосконалення аудиту в системі управління.

ВИСНОВКИ

Результатом магістерської роботи є теоретичне узагальнення та вирішення науково-практичного завдання, яке полягає в розвитку теоретико-методичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо організації обліку і аудиту за міжнародними стандартами в умовах інтеграції в світову економіку, що дозволило досягнути поставленої мети. За результатами дослідження сформульовано висновки, викладено найбільш вагомий результати, що характеризують наукову новизну і особистий внесок автора:

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

Проведений аналіз дефініцій, які визначені різними авторами, дозволив запропонувати уточнене визначення поняття «гармонізація», яке стало підґрунтям для зближення облікових систем різних країн та створення єдиної, гнучкої системи обліку, яка може бути застосована всіма країнами. Доведено, що мінімізація відмінностей між національними системами обліку розглядається тільки в контексті освіти міжнародної моделі бухгалтерського обліку. На думку автора, такий підхід до аналізу змін в області бухгалтерського обліку не є виправданим, оскільки не відображає ідею інтеграції. Виділення моделей є способом класифікації національних систем обліку, проте розвивати або інтегрувати самі моделі неможливо. На основі якісного аналізу Міжнародних стандартів, Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США і Директив Європейського Союзу виявлено

переваги МСФЗ і обґрунтовано доцільність їх використання в якості основи глобальної інтеграційної моделі підготовки та поширення фінансової інформації.

2. Для виокремлення правил обліку і звітності, які здатні стати основою міжнародної гармонізації в даній області, запропоновано, по-перше, визначити спектр можливих альтернатив і, по-друге, критерії їх оцінки. Оскільки в теорії бухгалтерського обліку та теорії міжнародної інтеграції не розглядаються питання вибору адекватної моделі підготовки та поширення інформації або інструменту макроекономічних перетворень, в рамках даного дослідження сформована методика вибору правил обліку і звітності на основі порівняння правил ведення обліку та складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ або GAAP US, як альтернативних систем, які знаходяться в процесі конвергенції і в той же час претендують на роль світових стандартів. На основі аналізу практики переходу міжнародних компаній від використання GAAP US до МСФЗ розроблено загальний план переходу на МСФЗ, який передбачає 4 етапи. Отримані результати можуть бути використані як при складанні детального покрокового плану переходу від GAAP US до використання МСФЗ, так і в процесі самого переходу.

3. При підготовці фінансової звітності відповідно до МСФЗ велике значення має застосування облікової політики. Вибір облікової політики організацією, яка складає звітність відповідно до МСФЗ, не є довільним, а обмежується положеннями стандартів і їх інтерпретацій. Тим не менш, завжди буде присутній такий фактор, як необхідність застосування професійного судження. Проведене дослідження дозволило побудувати організаційну та методичну моделі облікової політики організації, як невід'ємних складових фінансової звітності, що забезпечує взаємозв'язок вимог діючих нормативних документів і практики їх застосування і включає комплексне рішення неопрацьованих в МСФЗ методичних аспектів. Запропонована модель є практичним інструментом для самостійної підготовки облікової політики за МСФЗ комерційними організаціями.

4. Особливої актуальності набуває теоретична і практична розробка методу складання фінансової звітності за вимогами МСФЗ і його застосування в рамках комплексного підходу до організації процесу підготовки фінансової звітності, гарантуючи достатню точність подання фінансової інформації в прийнятні терміни. В результаті проведеного порівняльного аналізу способів отримання першої звітності за МСФЗ українськими компаніями з метою виявлення найбільш оптимального та надання пропозицій щодо подальшого розвитку методики реалізованої в рамках застосування даного способу зроблено висновок, що в даний час найбільш ефективним, з точки зору фінансових витрат і кінцевого результату є комбінація таких способів підготовки першої звітності як трансформація, трансляція і спосіб паралельного обліку. На основі даного висновку запропоновано комбінований метод при переході до складання фінансової звітності за МСФЗ.

5. Застосування засобів комп'ютеризації при підготовці звітності за МСФЗ є невід'ємним етапом розвитку фінансової функції кожної компанії, яка готує фінансову звітність за міжнародними стандартами. В якості основних переваг використання автоматизованої форми обліку для цілей підготовки фінансової звітності за МСФЗ можна виділити: скорочення термінів її підготовки, внаслідок чого фінансові звіти, підготовлені відповідно до вимог МСФЗ, є базою для прийняття оперативних управлінських рішень менеджментом компанії; підвищення аналітичності інформації, що дозволяє найбільш ефективно проводити аналіз фінансово - господарської діяльності компанії; підвищення прозорості процесу підготовки фінансової звітності за МСФЗ, що дозволяє забезпечити більш високий рівень її достовірності і вибудувати на її основі більш ефективну систему управлінського обліку. На основі запропонованого комбінованого методу, розроблена модель автоматизації складання бухгалтерської (фінансової) звітності в умовах переходу на міжнародні стандарти.

6. На основі ретроспективного аналізу світової та вітчизняної практики розвитку аудиту науково обґрунтовано, що процес проведення

внутрішнього аудиту направлено на досягнення достовірності облікової інформації та правильності відображення внутрішніх процесів, що відбуваються в організації. Систематизовані у вигляді моделі концептуальні основи внутрішнього аудиту, сприятимуть розкриттю методичних, організаційних та практичних аспектів аудиту. Концептуальні основи задовольняють потребам міжнародних стандартів, які регулюють діяльність внутрішніх аудиторів і визначають напрям удосконалення аудиту в системі управління.

7. Для підготовки ефективних перевірок якості переходу до МСФЗ аудитору необхідно знати методику обліку економічного суб'єкта, процес відображення господарських операцій як в первинних документах, так і в регістрах і як наслідок-фінансової звітності. Таким чином, інформаційні потоки є основою проведення внутрішнього аудиту. Запропонований механізм формування інформаційних потоків, які формують процедуру внутрішнього аудиту в форматі МСФЗ та МСА, спрямований на систематизацію та деталізацію інформаційної бази по конкретним ланкам структури економічного суб'єкта з урахуванням галузевого аспекту, їх угруповання по процедурам і напрямками робіт, а також дозволяє послідовно розглядати всі елементи системи обробки даних.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акимова Н.С., Асвае Азадэн. Международная конвергенція стандартів бухгалтерського учета: проблемы и перспективы. [Електронний ресурс]. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. Електронне наукове фахове видання. 2018. Випуск № 4 (15). С.394-402. Режим доступу: www.easterneurope-ebm.in.ua/index.php/.
2. Акимова Н.С., Асвае Азадэн. Классификация национальных систем бухгалтерского учета: мировой опыт. Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII Міжнар. наук.- практ.конф. м Львів, 17-18 травня 2018р.: Львів, 2018. С. 15-18.
3. Арене А., Лоббек Дж. Аудит. Пер. с англ. М.А. Терехова. М.: Финансы и статистика. 1995. 560 с.
4. Богущка Л.Т. Актуальні питання підготовки фінансової звітності за МСФЗ: завдання та виклики сучасності. Економіка і суспільство. Випуск № 13/2017. С. 1302-1306
5. Бразілій Н.М., Крот Ю.М. Особливості впровадження комп'ютерних бухгалтерських програм на підприємстві в сучасних умовах господарювання. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 22. 2018. С. 900-904
6. Волот О. І. Методологічні основи та організація інформаційної системи бухгалтерського обліку, контролю та аудиту в умовах автоматизованої обробки інформації. Облік, аналіз, аудит. 2011. № 12. С. 35-41.
7. 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>.
8. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в

контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія. за заг. ред. Д. М. Серебрянського. К. :Алерта. 2013. 366 с.

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

10. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. №8-9. С.54.

11. Головай Н. М., Ясишена В. В. До питання формування облікової політики як фактора управління діяльністю суб'єкта господарювання [Електронний ресурс]. Ефективна економіка. 2018. № 4. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6230>

12. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с использ. нац. стандартов): Учеб. пособие. К.: А.С.К. 2002. 864с.

13. Зырянова Т.В., Скребкова Ж.Р. Методологические и методические подходы к гармонизации бухгалтерского учета в условиях автоматизации и перехода на МСФО. Международный бухгалтерский учет. 2008. № 8 (116). С.43-56

14. Карецкий А. Ю. Стандартизация бухгалтерского учета и ее влияние на принятие Международных стандартов финансовой отчетности в России. Власть. 2012. №10. С. 121-124.

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

16. Колінько Н.І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам. Науковий вісник НЛТУ України. 2012. Вип. 224. С.215-220

17. IX Конгресс Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) 1977г. Лимская декларация руководящих принципов контроля. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ach.gov.ru>.

18. Косташ Т.В. Формування облікової політики за МСФЗ як стимул ефективного розвитку підприємства. [Електронний ресурс]. Молодий

вчений. 2018. № 4 (56). С. 134-138 Режим доступу:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_4%281%29_34

19. Крутова А.С., Янчев А.В. Перспективи гармонізації обліку в Україні в рамках податкової реформи. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2014. № 2. С.15-25

20. Курило Г.М. Перспективи конвергенції МСФЗ з ГААП США: зв'язок з інтеграційним процесом в Україні. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. 2014. №1. С. 152-161

21. Лист МФ України від 29.12.2017 р. № 35210-06-5/37175 [32] «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності».

22. Лоханова Н.О. Корпоративна звітність в Україні і світі в контексті Євроінтеграції – вимоги інвесторів, проблеми, перспективи. Економіка та держава. 2014. № 10. С.6 - 10.

23. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. К.: Знання. 2016. 370 с.

24. Малышкин А.И. Финансовая отчетность предприятия: Международные и национальные стандарты. Сумы: «Университетская книга», 2008. 158 с.

25. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електроний ресурс]. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiiu-rik?category=bjudzhet>

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів»: [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

27. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки»: [Електронний ресурс]. Режим доступу:
[http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20(ed_2013)ua.pdf).

28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_013
29. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) (effective as of January 1, 2013). [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.iiar-ru>.
30. Мюллер Г. Учет: Международная перспектива. М.: Финансы и статистика. 1999. 135 с.
31. Нищенко Л. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами в процесі гармонізації економічних взаємозв'язків. Бухгалтерський облік та аудит. 2006. № 9. С. 6-9.
32. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : монографія. К. : ДННУ «Академія фінансового управління». 2013. 294 с.
33. 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>.
34. Олійник О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Чернівці : Українська консалтингова мережа. 2007. 56с.
35. Офіційний сайт внутрішніх аудиторів ІВА (The Institute of Internal Auditors, Inc. ІА). [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://theiia.org>.
36. Петров А. М., Коняхин А.Н. Методика и практика подготовки первой отчетности по МСФО в группе компаний: монография. М. : НИЦ ИНФРА-М. 2015. 319 с.
37. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец.: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К., 2006.

33 с.

38. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 420 с.

39. Поліщук О. Особливості аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Аудитор України. Випуск № 10 (227). 2014. С. 22-27

40. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електроний ресурс]. Режим доступу: <https://buhgalter911.com>

41. Порядок подання фінансової звітності. Затверджено постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419.

42. Практическое руководство по применению новых стандартов МСФО. [Електроний ресурс]. Режим доступу: <http://www.pwc.ru/ru/training/ifrs-us-gaap/publications/practical-guide-ifrs-2012.jhtml>.

43. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс]. Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2258-19>

44. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]. : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV, редакція згідно із Законом N 2545-VIII (2545-19) від 18.09.2018. Режим доступу : < <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> >

45. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. [Електронний ресурс]. Закон України від 18 березня 2004 року N 1629-IV. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/go/16296-15>

46. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.

47. Программные продукты, реализующие подготовку параллельной отчетности в МСФО. [Електронний ресурс]. Режим доступу:

[http//do.gentocs.ru/docs/inde](http://do.gentocs.ru/docs/inde).

48. Пушкар М. С. Фінансовий облік. підручник. Тернопіль : Карт-бланш. 2002. 628 с.

49. Радова О.В. Проблеми адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. Економіка і суспільство. 2017. Випуск №10. С. 786-789

50. Радомська Т. А. Проблеми автоматизації процесу контролю на сучасних підприємствах в умовах впровадження МСФЗ. Науковий вісник ДГМА. 2014. № 3 (15Е). С.286-290

51. Резнікова В.В., Орлова О.С. Напрями гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання в Україні. Університетські наукові записки. 2014. №2(50). С.210-224

52. Резнікова В.В., Орлова О.С. Перспективи гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні . [Електронний ресурс]. Адміністративне право і процес. № 1(11). 2015 с.296-331. Режим доступу: <http://aprlaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/1-11-2015>

53. Рожелюк В.М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів. Інноваційна економіка [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/prog...al/soc_gum/inek/2011_4/118.pdf

54. Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. М.: КPMG, Аудиторская фирма «Контакт». 1993. 493с.

55. Садикова Л.Г. Проблеми і перспективи автоматизації бухгалтерського обліку в умовах трансферу нових технологій, знань. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.1c.ru/rus/partners/training/edu/theses/?y=2013&s=72&t=1937>.

56. Сафіна З.З. Бухгалтерський облік в умовах автоматизації і переходу на МСФЗ [Електронний ресурс]. Міжнародний бухгалтерський облік. 2010. №9.(141).С.19-31.Режим доступу: <http://www.fekon.ru/content/view/365/3/>.

57. Соболев В. М., Слюніна Т. Л., Розіт Т. В. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. Бізнес-інформ. №11.2013. С.324-328.

58. Сорокина Л.Н. Проблемы внедрения автоматизации учета и подготовки отчетности в условиях перехода на международную систему финансовой отчетности. Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2014. № 3 (189). С.13-17

59. Столяр Л.Г., Клебанович З.В. Порівняльна характеристика національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Молодий вчений. 2017. № 5 (45). С. 742-745

60. 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>

61. Ткаченко Л.И. Актуальность и проблемы подготовки специалистов финансово-учетной сферы в соответствии с МСФО. Проблемы учета и финансов. 2014. №4(16) С.78-80.

62. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 3-є вид., допов. і перероб. К. : Алерта, 2008. 926 с.

63. Улучшение коммуникации. Глава IASB Ханс Хугерворст о последних наработках и планах на будущее. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://gaap.ru>

64. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання-Прес. 2001.253с

65. Фонд МСФЗ (The IFRS Foundation) (офіційний сайт). [Електронний ресурс]. Статистика про застосування МСФЗ в світі по юрисдикціям. Швейцарія. Режим доступу: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/switzerland/> (дата обращения: 25.01.2018)

66. Фурса В.П. Фінансова звітність: актуальні питання зближення НП(С)БО та МСФЗ. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Серія «Економічні науки». 2013. Вип. 4. С.323-328.
67. Харламова Е.В. Конвергенция национальных форм МСФО - отчетности с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Випуск 6. с. 891-896
68. Харламова О. В. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації. Бізнес інформ. 2015. № 7. С.218-222
69. Харламова О.В. Трансформація як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2015. Випуск 12. Частина 3. С.211-218
70. Харламова О. В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні : монографія. Х. : Лідер, 2015. 372 с.
71. Царук В.Ю. Фінансова звітність підприємств в сучасних умовах господарювання: проблемні аспекти і перспективи розвитку. Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. Економічні науки. 2017. Випуск 26. С. 236-243
72. Чая В. Т. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник и практикум. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Издательство Юрайт, 2016. 417 с.
73. Чернованова Н.В., Ахманова С.И. Автоматизация отечественной системы бухгалтерского учета по МСФО: Какой программный продукт выбрать. [Електронний ресурс]. Экономические науки. 2014. № 1 (33). Режим доступу: <https://cyberleninka.ru/article/n/avtomatizatsiya-otchestvennoy-sistemy-buhgalterskogo-ucheta-po-msfo-kakoy-programmnyu-produkt-vybrat>
74. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку. К.: Знання, 2006. 525 с.

75. Шигун М. М., Іваненко В. О. Види звітності підприємств : підходи до їх класифікації. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua>
76. Шитова Т.Ф. Использование информационных технологий для формирования отчетности по МСФО. Международный бухгалтерский учет. 2012. № 27 (225). С. 13-18
77. Шкуліпа Л.В. Трансформація фінансової звітності на IFRS: Молодий вчений. 2016. № 8 (35). С. 48-54
78. Штулер Г. Г. Перспективні напрямки узгодження фінансової звітності в Україні з міжнародними стандартами. Наук. вісник Ужгород. ун-ту. Економіка. 2010. Вип. 29, Ч. 2. С.253-256
79. Шульгина О.Ю. Методы подготовки финансовой отчетности в формате МСФО. 2011. №24(174). С.16-19.
80. Як вивести бухгалтерський облік на міжнародний рівень. Дебет- Кредит. 2011. № 37.
81. Янчев А.В. , Кирильєва Л.О., Шеховцова Д.Д. А Організаційно-методичні аспекти формування облікової політики: міжнародний досвід. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2017. Вип.2(26). С.18-29.
82. Янчев А.В., Шеховцова Д.Д. Сучасна концепція організації внутрішнього аудиту в управлінні витратами підприємств ресторанного господарства. Бізнес Інформ. 2016. № 7. С.119-124
83. Arnold J., Hope T., Southworth A., Kirkham L. Financial Accounting - 2-nd ed., Prentice Hall International (UK) Limited, 1994.
84. Barth M: International Accounting Standards and Accounting Quality. Business School University of North Carolina. 2006. 50 p.
85. Hatfield H.R. Some variations in accounting practices in England, France, Germany and the United States. Journal of Accounting Research. 1966. Autumn. P.160-182.
86. Joshi P. L., Ramadhan S. The Adoption of International Accounting

Standards by Small and Closely Held Companies: Evidence from Bahrain. *The International Journal of Accounting*. 2002. Vol. 37. P.429 - 440.

87. Kieso D.E., Weygandt J.J., Warfield T.D. *Intermediate Accounting*. 15th ed. Wiley. 2013. 1557 p.

88. Meek G. Competition spurs worldwide harmonization. *Management Accounting*. 1984. August. P. 47-49.

89. Mihret D.G., James K., Mula J.M. Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*. 2010. Vol. 22. No. 3. P. 224-252.

90. Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C. *Principles of Accounting*. 3- d e d., Houghton Mifflin Company. 1987

ДОДАТКИ