

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**Гушул Іванна Михайлівна**

**Корпоративна звітність: методологія та організація/  
Corporate reporting: methodology and organization**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

**Магістерська робота**

**Виконала студентка групи**

**ОПЗзм-21**

**І.М.Гушул**

-----

**Науковий керівник:**

**д.е.н. доцент А.М. Ужва**

-----

**Магістерську роботу допущено до захисту:**

**“ ” \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ р.**

**Завідувач кафедри**

**\_\_\_\_\_ Р.Ф.Бруханський**

**ТЕРНОПІЛЬ - 2018**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО - МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ</b> .....	7
1.1. Роль обліку та звітності в системі корпоративного управління.....	7
1.2. Побудова системи корпоративної звітності.....	14
1.3. Сучасні концепції та моделі корпоративної звітності.....	27
Висновки до розділу 1.....	34
<b>РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПЦІЯ ГЛОБАЛЬНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ</b> .....	35
2.1. Глобалізація та її вплив на систему корпоративної звітності	35
2.2. Концептуальні засади формування корпоративної звітності на основі МСФЗ.....	43
2.3. Оцінка корисності облікової інформації в корпоративній звітності.....	55
Висновки до розділу 2.....	72
<b>РОЗДІЛ 3. ГАРМОНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КОНВЕРГЕНЦІЯ УКРАЇНСЬКИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ</b> .....	73
3.1. Світова практика гармонізації фінансової звітності.....	73
3.2. Реформування системи обліку в Україні: проблемні питання впровадження МСФЗ.....	85
3.3. Аналіз рівня конвергенції національних ПСБО та МСФЗ.....	96
Висновки до розділу 3.....	107
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ</b> .....	108
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ</b> .....	111

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Глобалізаційні процеси, які відбуваються у світовій економіці, істотно впливають на розвиток бухгалтерського обліку як інформаційної системи, розширюють коло заінтересованих у діяльності компанії осіб та урізноманітнюють сферу їхніх інтересів, що у свою чергу вимагає трансформації підходів до складання корпоративної звітності компаній у мінливому економічному середовищі. Існує ряд проблем, які перешкоджають підвищенню якості звітної інформації. Найістотнішими серед них є: несформованість інституційних основ для поширення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні; недосконалість методик оцінки корисності облікової інформації; складність підходів до формування нефінансових показників з метою складання інтегрованої звітності тощо. Недостатня увага приділяється зв'язку корпоративної звітності з корпоративним управлінням і з теорією стейкхолдерів, усуненню розбіжностей між українськими стандартами обліку та МСФЗ, розробкам з формування Інтегрованої звітності, що в комплексі перешкоджає розвиткові інвестиційних відносин.

Вагомим є вклад у розв'язання цих проблем таких вітчизняних вчених, як: Р.Ф. Бруханський, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, В. М. Жук, М. Я. Дем'яненко, Г. Г. Кірейцев, Л. М. Кіндрацька, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, Р. О. Костирко, Я. Д. Крупка, С. О. Левицька, С. Ф. Легенчук, В. Г. Лінник, Л. Г. Ловінська, Н. М. Малюга, Є. В. Мних, Л. В. Нападовська, В. М. Пархоменко, О. М. Петрук, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, П. Т. Саблук, В. В. Сопко, П. Я. Хомин, Л. В. Чижевська, В. О. Шевчук та інших.

Розв'язання окреслених питань сприятиме підвищенню рівня корпоративної звітності, забезпечить довіру стейкхолдерів до звітної інформації, дозволить визначити здатність компанії створювати вартість і управляти нею в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі.

Важливість, наукова та практична значущість сформульованих проблем зумовили вибір теми, її актуальність, мету, завдання і зміст.

**Мета і завдання дослідження.** Метою є наукове обґрунтування теоретичних і методологічних засад, а також рекомендацій щодо формування системи корпоративної звітності, концепції формування інтегрованої звітності та методичного апарату її застосування.

Необхідність досягнення окресленої мети зумовило потребу у постановці та вирішенні таких науково-практичних завдань:

1) обґрунтувати взаємозв'язок корпоративної звітності з корпоративним управлінням і з теорією стейкхолдерів для виявлення їх взаємозв'язаності;

2) проаналізувати розвиток корпоративної звітності в контексті глобалізаційних перетворень з метою визначення їх впливу на розвиток бухгалтерського обліку як інформаційної системи;

3) вивчити підхід до формування Концептуальних засад складання фінансової звітності за П(С)БО на підставі дослідження еволюції Концептуальної основи МСФЗ;

4) розкрити теоретико-методичні положення оцінювання корисності облікової інформації для структурування порядку використання при застосуванні МСФЗ якісних характеристик по окремих об'єктах обліку;

5) визначити етапи гармонізації облікових систем та імплементації МСФЗ у країнах ЄС та у США, а також на базі міжнародного досвіду розробити рекомендації щодо імплементації МСФЗ при складанні корпоративної звітності в Україні;

6) дослідити історію розвитку реформування системи обліку в Україні, визначити і побудувати системну класифікацію проблем застосування МСФЗ;

7) обґрунтувати склад показників для здійснення порівняльного аналізу національних П(С)БО та МСФЗ, провести контент-аналіз ступеня їх узгодженості та оцінити рівень конвергенції П(С)БО та МСФЗ.

**Об'єктом дослідження** є процес формування системи корпоративної звітності.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретико-методологічних, організаційних та методичних засад формування системи корпоративної

звітності.

**Методи дослідження.** Теоретичною і методологічною основою є загальнонаукові та емпіричні методи пізнання досліджуваних явищ і процесів. Використання діалектичного методу забезпечило розкриття інформаційного змісту корпоративної звітності. На базі системного підходу та логічного моделювання розкрито систему корпоративної звітності з точки зору конструктивізму, організаційних засад складання інтегрованої звітності з використанням системи збалансованих показників. Історичний і логічний методи, а також метод наукової абстракції застосовувалися при формулюванні понятійно-категоріального апарату, ретроспективі процесу реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, розкритті сутності корпоративного управління та його взаємозв'язку з корпоративною звітністю; методи індукції, дедукції і систематизації – при дослідженні еволюції Концептуальної основи МСФЗ і досвіду ЄС щодо впровадження МСФЗ; вертикального аналізу і синтезу – для оцінки змін у корпоративній звітності підприємств України після впровадження МСФЗ, а також визначення рівня конвергенції П(С)БО та МСФЗ.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у вирішенні наукової проблеми формування системи корпоративної звітності, вивченні підходів до формування Концептуальних засад складання фінансової звітності за П(С)БО на підставі дослідження еволюції Концептуальної основи МСФЗ, у розкритті теоретико-методичних положення оцінювання корисності облікової інформації для структурування порядку використання при застосуванні МСФЗ якісних характеристик по окремих об'єктах обліку та обґрунтуванні складу показників для здійснення порівняльного аналізу національних П(С)БО та МСФЗ, проведенні контент-аналізу ступеня їх узгодженості та оцінці рівня конвергенції П(С)БО та МСФЗ.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що основні наукові положення роботи доведено до рівня конкретних рекомендацій придатних для використання підприємствами різних форм власності і видів діяльності.

**Апробація результатів магістерської роботи.** Основні положення магістерської роботи знайшли відображення в науковій тезі, а також обговорювались та були позитивно оцінені на науково-практичній конференції: Цифрова економіка: тренди та перспективи.

Гушул І. М., Белова І.М. Проблеми та перспективи корпоративної звітності. Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 270-274.

**Структура та обсяг магістерської роботи.** Основний зміст магістерської роботи викладений на 126 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 134 найменування, містить 17 таблиць, 2 рисунки.

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ

### 1.1 Роль обліку та звітності в системі корпоративного управління

Розгляд проблематики побудови системи корпоративної звітності є неможливим без оцінки системи корпоративного управління та його впливу на якість корпоративної звітності. Показники звітності мають ключове значення для ухвалення рішень про інвестування міжнародними компаніями, підвищують довіру інвесторів, зміцнюють фінансову стабільність і сприяють залученню фінансових ресурсів.

Як відмічає Шувалов С.О., наприкінці ХХ століття збільшення вартості акціонерного капіталу трансформувалося у важливий принцип корпоративного управління, яке, у зв'язку з цим, розглядалося як механізм управління та контролю діяльності корпорації зі створення вартості акціонерного капіталу. [133, с. 21].

Таким чином, корпоративне управління може й повинне функціонувати в інтересах інвесторів та кредиторів, використовуючи при цьому новітній інструментарій оцінки ризиків, широкий спектр інвестиційних розрахунків, а також передбачати дієві механізми безперервного контролю за інвестиціями. З цим також пов'язана вимога підвищення інформативності звітності в розрізі інформаційних запитів власників, що посилюється у зв'язку з відокремленням функцій управління та власності.

Як відмічає Баюра Д.О., в Україні корпоративний сектор економіки формувався переважно в процесі приватизації майна державних підприємств за допомогою їхньої корпоратизації (перетворення на акціонерні товариства) та подальшого продажу акцій [2].

Прийняття у 2002 р. Закону України «Про акціонерні товариства» та принципів корпоративного управління [99], що сприяло розробці власних кодексів корпоративної поведінки українськими корпораціями та найбільшими компаніями, привело до впровадження норм корпоративної

поведінки у внутрішні документи акціонерних товариств (розробка окремих положень про органи управління акціонерним товариством, про комітети при раді директорів, про ревізійну комісію і внутрішній контроль). Цей етап триває і до сьогодні.

Виходячи з наведених вище етапів та тенденцій розвитку корпоративного управління в Україні та світі, можна зробити висновок, що розвиток інвестиційної привабливості країни корелює із показниками розвитку інституційного середовища ведення бізнесу, рівнем захисту прав акціонерів та рівнем прозорості фінансової звітності.

Проблема корпоративного управління висвітлювалася багатьма дослідниками. Однак вирішальними для виділення її в окрему галузь дослідження стали розробки А. Verle та G. Means. У своїй книзі «Сучасна корпорація та приватна власність» (1932 р.) вони вперше детально вивчили проблему відділення контролю від власності в так званих квазіпублічних корпораціях. Слід сказати, що поштовхом для розвитку корпоративного управління стало чітке відділення власності від функції управління.

Дослідження з корпоративного управління переважно охоплювали еволюцію та проблеми функціонування великих підприємницьких структур, що й зумовило особливу увагу економістів до цієї проблеми у 80-ті роки ХХ ст. – період масових злиттів і поглинань, якому характерні тенденції до соціально орієнтованих норм у системах регулювання підприємницької діяльності.

Одне з найвідоміших визначень корпоративного управління було сформульоване 1992 року Сер А. Кедбері у «Звіті з фінансових аспектів управління у Великобританії»: «Корпоративне управління – це система керівництва й контролю за діяльністю компаній». Тут корпоративне управління визначається як набір механізмів, у рамках яких функціонує компанія, коли власність відокремлена від управління нею. Головна суть цього поняття – дотримання прозорості, підзвітності, справедливості та відповідальності – це дозволяє компаніям створювати й зберігати довіру до себе інвесторів, акціонерів і суспільства загалом.



Корпоративне управління може описувати механізми створення доданої вартості та її розподілу серед стейкхолдерів (зацікавлених груп компанії). Згідно з цим визначенням, метою правильно організованої системи корпоративного управління компанії є максимізація внеску компанії в економіку, а отже, у цьому випадку поняття корпоративного управління розглядає відносини між: 1) акціонерами, кредиторами та компаніями; 2) фінансовими ринками, інститутами та компаніями; 3) співробітниками та компаніями. Крім того, корпоративне управління також може охоплювати корпоративну соціальну та екологічну відповідальність, зокрема благодійність, реалізацію соціально орієнтованих проектів, захист навколишнього середовища за допомогою впровадження програм енергозбереження, екологізації виробництва тощо.

«У широкому сенсі, корпоративне управління – це підтримка балансу між економічними й соціальними, особистими й суспільними цілями. Тому система корпоративного управління повинна стимулювати ефективне використання ресурсів і вимагати підзвітності у процесі управління цими ресурсами. Мета полягає в тому, щоб максимально узгодити особисті інтереси індивідів, інтереси компанії та інтереси суспільства. Стимулом для компанії, її власників і керівників у запровадженні міжнародних стандартів корпоративного управління є те, що ці стандарти допоможуть їм досягти своїх цілей і залучити інвестиції. А державам варто впроваджувати ці стандарти, щоб зміцнювати свою економіку й заохочувати чесність під час ведення ділових операцій» [57, с 3].

Корпоративне управління – це особливий тип управління, яке перш за все обумовлено специфічним характером об'єкта (корпорації) й будується на ролі і пріоритетах інтересів власників акцій та інших стейкхолдерів, яке також передбачає корпоративні комунікації і генерує корпоративну культуру. Сутність корпоративного управління полягає в реалізації циклу корпоративного управління для досягнення максимальної ефективності функціонування корпорації, яка є основним критерієм корпоративного управління, а головною функцією корпоративного управління є

забезпечення роботи корпорації в інтересах власників (акціонерів), які створюють для корпорації ресурси фінансування її діяльності.

Розбудова корпоративного управління в Україні базується на Законі України «Про акціонерні товариства» [45], який сформовано з урахуванням найкращої світової практики корпоративних відносин. Важливим моментом у впровадженні процедур корпоративного управління є приведення внутрішніх документів акціонерного товариства у відповідність до норм чинного законодавства. З цією метою необхідно розробити типові статuti публічних (приватних) акціонерних товариств, положення про корпоративного секретаря та інші документи.

Акціонерні товариства в Україні формують систему корпоративного управління відповідно до Принципів корпоративного управління, Закону України «Про акціонерні товариства», інших нормативно-правових і методичних рекомендацій, документів у цій сфері, прийнятих проведеного Національною комісією з цінних паперів і фондового ринку України.

Селіверстова Л. С. [116, с. 25] вважає, що говорячи про стан корпоративного управління в акціонерних товариствах відкритого типу (відкриті та публічні) та в підприємствах-емітентах облігацій, варто зазначити, що, згідно з даними, оприлюдненими емітентами, порівняно з минулим роком зростає кількість акціонерних товариств, які розкрили інформацію про стан корпоративного управління, так само, як і кількість товариств, у яких проведені загальні збори акціонерів. Також демонструє зростання такий показник, як кількість товариств, у яких створено ревізійну комісію, та частка товариств, перевірених ревізійною комісією. Безумовно, позитивним є факт зростання кількості товариств, які планують залучити власні акції до лістингу фондових бірж, і товариств, які мають власний кодекс (принципи, правила) корпоративного управління. Детальна інформація щодо таких змін міститься в таблиці 1.1.

На думку Баюри Д. О., ефективна система корпоративного управління в розвинених країнах розглядається як спосіб підвищення конкурентоспроможності, поліпшення економічних показників акціонерних

компаній на міжнародних ринках і є причиною підвищення ефективності діяльності самих компаній [2].

Таблиця 1.1  
Основні показники стану корпоративного управління в акціонерних товариствах у 2013-2017 роках

Показник	Роки					2017 р. -2013 р., %
	2013	2014	2015	2016	2017	
1	2	3	4	5	6	7
Кількість товариств, які розкрили інформацію щодо стану корпоративного управління	4 936	5479	7 784	7 241	5 275	106,87
Кількість товариств, у яких проведені загальні збори	4 067	5 006	7 171	3 681	4 834	118,86
% від загальної кількості	82,39	91,37	92,12	50,84	91,64	X
- у тому числі позачергові	629	1844	2704	1 243	1 622	257,87
Орган, який здійснював реєстрацію акціонерів для участі в останніх загальних зборах:						
- мандатна комісія, призначена правлінням	1555	X	X	X	X	X
- правління	342	X	X	X	X	X
- незалежний реєстратор	2437	X	X	X	X	X
- реєстраційна комісія	X	3179	5952	5956	4 414	X
- акціонери	X	325	420	288	205	X
- реєстратор	X	1354	697	331		X
- депозитарна установа	X	23			68	X
Кількість товариств, у яких створена ревізійна комісія	4379	4867	6369	5918	3 222	73,58
% від загальної кількості	88,72	88,83	81,82	81,73	61,08	X
Кількість товариств, у яких введена посада ревізора	X	X	X	X	1 194	X
% від загальної кількості	0,00	0,00	0,00	0,00	22,64	X
Кількість представників акціонерів, що володіють менше 10% акцій, у складі наглядової ради (% від загальної кількості представників)	58,68	57,12	51,15	47,17	43,47	X
Періодичність проведення аудиторських перевірок акціонерних товариств зовнішнім аудитором протягом останніх трьох років (% від загальної кількості товариств, які розкрили інформацію стосовно періодичності проведення аудиторських перевірок):						
- не проводились узагалі	0,76	0,74	1,63		1	X
- менше ніж раз на рік	1,36	1,24	7,94		3,58	X
- раз на рік	87,09	87,03	82,94		87,65	X
- частіше ніж раз на рік	10,79	10,98	7,48		7,78	X
Кількість товариств, у яких ревізійна комісія здійснювала перевірку фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства в минулому році (% від загальної кількості акціонерних товариств, які зазначили орган, що здійснював перевірку)23660	57,96	57,11	59,26		58,35	X
Кількість товариств, які планують включити власні акції до лістингу фондових бірж	546	775	760	636	501	91,76
% від загальної кількості	11,06	14,14	9,76	8,78	9,50	X
Кількість товариств, які мають власний кодекс (принципи, правила) корпоративного управління	82	145	524	640	677	825,61
% від загальної кількості	1,66	2,65	6,73	8,84	12,83	X

У результаті досліджень, проведених американськими вченими М.С. Біслі (M.S. Beasley), Дж.В. Карселло (J.V. Carcello) та Д. Германсоном (D.R. Hermanson) щодо найбільш важливих відмінностей корпоративного управління в компаніях, у яких виявлені (і не виявлені) факти шахрайства у фінансовій звітності, зроблено висновок, що компанії, у яких зафіксовані факти шахрайства в корпоративній звітності, мають слабші механізми управління порівняно з компаніями, які складають достовірну корпоративну звітність. Вони, як правило, мають слабку систему внутрішнього аудиту, меншу кількість незалежних аудиторських комітетів.

Але навіть не фінансові скандали і кризи посилюють значення корпоративного управління – є ще низка причин структурного характеру, що пояснюють важливість його налагодження для забезпечення економічного розвитку й підвищення добробуту суспільства. Так, приватний інвестиційний процес відбувається під дією принципів ринку, і для економіки більшості країн він нині набагато важливіший, ніж будь-коли раніше (в умовах інтенсифікації процесів міжнародної міграції капіталів залучення іноземних інвестицій забезпечує стабілізацію валютного курсу, створення робочих місць, оновлення матеріально-технічної бази виробничих потужностей, створення національних брендів та розвиток франчайзингу). Удосконалене корпоративне управління підтримує цей процес.

Зі збільшенням обсягу компаній і підвищенням ролі фінансових посередників та інституційних інвесторів рішення про залучення капіталу не є прерогативою винятково їхніх власників. Відкриття і лібералізація фінансових і товарних ринків розширили спектр операцій інвестування, зробивши процес ухвалення рішень про розміщення капіталу більш складним. Структурні реформи, включаючи лібералізацію цін і посилення конкуренції, збільшили схильність керівництва компаній до ризику в умовах динамічного ринкового середовища. Усе це ускладнило моніторинг використання капіталу й підвищило необхідність ефективного корпоративного управління.

Так, Баюрою Д.О. [2] запропоновано трансформацію системи

корпоративного управління, зміст якої наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

## Трансформація системи корпоративного управління [2]

<i>Напрями трансформації</i>	<i>Пояснення</i>
Основні цілі корпоративного управління	Підвищення ефективності функціонування акціонерного капіталу (капіталізація)
	Створення взаємовигідних економічних умов для учасників корпоративних відносин
Трансформація системи корпоративного управління	Посилення відповідальності за порушення прав акціонерів та інвесторів
	Стимулювання впровадження міжнародних принципів корпоративного управління ОЕСР
	Удосконалення внутрішньої корпоративної системи управління
Підвищення ефективності витрат на вдосконалення системи корпоративного управління	Розробка та впровадження систем управлінського обліку, документообігу та корпоративних інформаційних систем
	Удосконалення системи корпоративного обліку *
	Організація, планування, контроль і мотивація розвитку корпоративного управління акціонерним товариством

Велике значення має наявність транспарентної фінансової звітності в системі корпоративного обліку. Тому запропонована автором Д.О. Баюрою [2, с.62] трансформація може бути посилена фактором удосконалення системи корпоративного обліку.

Як зазначає Каспина Р. Г., корпорації, чії цінні папери проходять лістинг на фондовій біржі і які залучають фінансові ресурси на глобальному ринку капіталу, потребують міжнародної стандартизації корпоративного управління та корпоративної звітності. Це перспектива, до якої прагне більшість корпорацій. Ефективне корпоративне управління сприятиме поліпшенню корпоративної діяльності завдяки якісній і достовірній корпоративній звітності як інструменту контролю, що служить інтересам інвесторів і суспільству загалом [49].

Отже, на сьогоднішній день корпоративну звітність розглядають як невід'ємну частину корпоративного управління з урахуванням її високого ступеня інформативності (порівняно з традиційною фінансовою звітністю) та широкою предметною областю показників, що розкриваються в ній. Тому загалом її використання сприятиме підвищенню довіри до компанії та її діяльності з боку інвесторів на ринках капіталів за рахунок використання

ними достовірних та прозорих корпоративних звітів.

## 1.2. Побудова системи корпоративної звітності

Фінансова звітність еволюціонувала безперервно, оскільки бухгалтерський облік обслуговував потреби підприємств, що розвивались у промислових країнах та повинен був реагувати на зміни в економічному середовищі. Так, зміни в технологіях обробної промисловості привели до промислової революції, що характеризувалися швидкими темпами зростання масштабів промислової діяльності, та породили ранній розвиток фінансового обліку у Великобританії. Крім того, такі зміни вплинули на розвиток корпоративного обліку: поява корпоративної форми (відповідно, відділення власності від контролю), розвиток активних ринків для акцій, формування професійних бухгалтерських асоціацій і регулювання практики бухгалтерського обліку та аудиту [99].

У Європі стандарти фінансової звітності з'явилися на початку 20-х років ХХ ст. Перша корпоративна звітність відображала фінансовий стан корпорації. З появою великих компаній і розвитком ринків капіталу першими користувачами цієї звітності були акціонери та інвестори, тому з'явилися відомі сьогодні формати фінансових звітів – звіт про прибутки й збитки, звіт про рух грошових коштів, баланс, інші документи, що доповнюють та розшифровують їх, при цьому складання відкритих фінансових звітів для акціонерних компаній стало регулярною практикою.

Ще нещодавно професійні організації та інституції прагнули контролювати бізнес-середовище, визначати його ключові зміни й адаптувати стратегії розвитку обліку та звітності до цих змін. Тому технологічна революція зумовила й подальшу еволюцію корпоративної звітності, оскільки швидкий розвиток інформаційних і комунікаційних технологій привів до трансформації глобальної інформаційної інфраструктури, ураховуючи потреби глобальних фінансових та товарних

ринків, становлення електронної комерції та інших форм міжнародного бізнесу.

Розвиток системи звітів та зростання їх ролі у задоволенні інформаційних потреб власників та інвесторів дозволили виявити недостатність самої лише фінансової звітності для оцінки реального стану компанії, оскільки вона не містить опису обставин та факторів, що впливають на ефективність і надійність бізнесу. Так, у фінансовій звітності, як правило, відсутня інформація про становище компанії на ринку, систему її менеджменту, плани розвитку, соціально та екологічно орієнтовану діяльність компанії.

На даний момент відсутні значні технологічні або фінансові обмеження щодо обсягу інформації, яка може бути поширена. Крім того, сучасні інтелектуальні спеціалізовані програмні продукти формують дієвий інструментарій інформаційної підтримки ухвалення управлінських рішень, а глобальна мережа Інтернет забезпечує інфраструктуру розповсюдження інформації в режимі реального часу. Тому з огляду на суттєві зміни в бізнес-середовищі, діловій практиці та бізнес-інформаційних технологіях, не дивно, що актуальність традиційної моделі корпоративної звітності сьогодні викликає сумнів.

У зв'язку з цим ключові особливості традиційної моделі корпоративної звітності можна піддати обґрунтованій критиці, на користь чого вважаємо за доцільне навести такі аргументи:

1) фундаментальне припущення безперервності, на якому ґрунтується теперішня модель звітності, ставиться під сумнів через наявність короткострокових стратегічних бізнес-альянсів – сучасний бізнес більше не орієнтується на існування відносно стабільних груп компаній, які концентрують фактори виробництва;

2) періодичний характер поточної звітності не співвідноситься з потребою отримання інформації в режимі реального часу з огляду на характер та динамічність інформаційних потоків у сучасному інформатизованому світі;

3) високий ступінь агрегування показників більше не є необхідним або бажаним, оскільки великий обсяг інформації тепер може бути переданий дешево та надійно. Крім того, складні програмні продукти підтримують користувацький пошук та аналіз, тим самим знижуючи проблеми інформаційного перевантаження;

4) історична вартість, яка використовується як пріоритетна в традиційній моделі, не повною мірою узгоджується з виробничою та комерційною гнучкістю, яка необхідна для сучасної стратегії виживання та досягнення успіху.

Корпоративні відносини передбачають наявність конфлікту інтересів, обумовленого передачею оперативного контролю над активами найманим працівникам – професійним фінансовим менеджерам, ситуативною відповіддю на виникнення ризиків, пов'язаних із можливостями маніпулювання звітністю топ-менеджментом і впливом стейкхолдерів на процеси в екологічній або соціальній сферах, є розвиток теорій корпоративної звітності.

Появу теорії стейкхолдерів пов'язують із виходом роботи Р. Е. Фрімана (R.E. Freeman) «Стратегічний менеджмент: концепція зацікавлених сторін». У ній автор розглядає нове поняття «зацікавлені сторони» чи «стейкхолдери», дає його визначення та пропонує розглядати фірму, її зовнішнє оточення та внутрішній склад як набір зацікавлених у її діяльності сторін, інтереси й вимоги яких менеджери фірми повинні брати до уваги та задовольняти.

За визначенням, яке пропонує GRI (Global Reporting Initiative), зацікавлені сторони – це «організації чи особи, на яких, згідно з розумними очікуваннями, суттєво впливають діяльність, продукція та/або послуги організації, і ті, чії дії, згідно з розумними очікуваннями, можуть впливати на здатність організації успішно реалізовувати свої стратегії та досягати поставлених цілей».

Крім того, стейкхолдери впливають на бізнес-ризик організації: наприклад, ризик зацікавлених сторін присутній у взаємовідносинах людей,



що впливають на процес ухвалення рішень, стратегію чи інші процеси всередині компанії. Стейкхолдером же може бути індивідуум, організація або об'єднання всередині організації (зокрема менеджмент), взаємовідносини між якими є динамічними. Разом з тим, деякі зацікавлені сторони ризику можуть залишатися постійними, інші – з'являтися та зникати. Однак у будь-якому разі зацікавлені сторони повинні бути поінформовані про можливі результати діяльності компанії та, за необхідності, повинні мати можливість висловити свою думку щодо ризику, дій або результатів діяльності компанії. Взаємодія з широким колом зацікавлених сторін також може дозволити почути різноманітні думки стосовно тих чи інших процесів, оскільки різні користувачі звітності (як фізичні особи, так і інституційні утворення) можуть мати різні точки зору та досвід вирішення різноманітних проблем.

Обґрунтовуючи концептуальні положення теорії зацікавлених сторін, Т. Дональдсон і Л. Престон у своїй праці «Стейкхолдерська теорія фірми: поняття, обґрунтування, імплікація» (1995) визначають декілька її відмінностей від інших теорій:

«1. Теорія зацікавлених сторін призначена одночасно описувати й визначати структуру та функціонування певної компанії.

2. Теорія зацікавлених сторін розглядає компанію як певний організаційний об'єкт, через який численні та різноманітні учасники вирішують свої численні завдання.

3. Теорія зацікавлених сторін є загальною і всебічною, але водночас має і практичну цінність».

За теорією стейкхолдерів, фундаментальною метою компанії є задоволення інтересів усіх зацікавлених сторін. Тому перша сфера дослідження цієї теорії полягає у виборі на практиці тих груп стейкхолдерів, які дійсно важливі й на чиї інтереси справді варто зважати, оскільки кількість зацікавлених сторін будь-якої компанії надзвичайно велика. Будь-яку групу або індивіда, зацікавлених у її діяльності, оточують безліч інших груп або індивідів, які також пов'язують із компанією свої інтереси. Хоча

нормативний підхід і рекомендує компанії враховувати інтереси всіх стейкхолдерів, на практиці навряд чи можливо, щоб одна сторона погоджувала свої інтереси та дії з усіма іншими суб'єктами господарського процесу. У зв'язку з цим, найбільш прийнятним варіантом є вибір тих груп стейкхолдерів, на інтереси яких дійсно варто зважати (це означає ідентифікацію груп впливу).

Згідно з Р.Е. Фріменом, стейкхолдерами будь-якої компанії є такі групи: 1) його власники та акціонери; 2) покупці продукції або споживачі послуг; 3) постачальники різного виду ресурсів; 4) працівники підприємства, місцеве співтовариство; 5) різні широкі суспільні групи; 6) держава.

Відповідно до моделі підприємства Р.Е. Фрімена, менеджмент повинен вести справи так, щоб інтереси всіх стейкхолдерів не порушувалися, наприклад акціонери отримають набагато більші вигоди в довгостроковій перспективі, якщо інтереси інших зацікавлених сторін (споживачів, постачальників, працівників тощо) не залишатимуть без уваги. На думку Р.Е. Фрімена, тільки в злагодженій багатовекторній політиці управління можна знайти відповідь на загрози, які створює сучасне ринкове середовище, яке прямує до глобалізації та невизначеності.

У дослідженнях Дж. Ньюбоулда (G. Newbould) та Дж. Лuffмана (G. Luffman) пропонується розподілити стейкхолдерів на чотири головні категорії за функціональною ознакою: 1) групи впливу, що фінансують підприємство (наприклад акціонери); 2) менеджери, які керують підприємством; 3) службовці та працівники, які безпосередньо працюють на підприємстві (принаймні та їх частина, яка зацікавлена в досягненні його цілей); 4) економічні партнери.

Відповідно до моделі А. Менделоу (A.L. Mendelow), усі зацікавлені сторони можна класифікувати залежно від двох змінних (інтересів і влади) таким чином: 1) влада стейкхолдерів визначається їх здатністю впливати на компанію; 2) інтерес стейкхолдерів визначається їх бажанням впливати на компанію. Ураховуючи ці дві змінні, схему стейкхолдера можна подати так:

$$\text{Вплив стейкхолдера} = \text{влада} \times \text{інтерес}$$

2005 року Інститут соціальної та етичної звітності (м. Лондон, Великобританія) розробив Стандарт AA 1000 SES «Stakeholder Engagement Standard» – стандарт взаємодії із зацікавленими сторонами, який є рекомендованою нормативною базою для загального використання у процесі планування, виконання, оцінки, інформування та під час нефінансової аудиторської перевірки якості взаємодії із зацікавленими сторонами. Зокрема, він дає вказівки щодо управління процесом діалогу та налагодження співробітництва організації з її зацікавленими сторонами, зокрема визначає основні принципи такої взаємодії: суттєвість, повнота, реагування. А організація, яка впроваджує практику Стандарту AA 1000 SES, повинна визначити й усвідомити своє місце в соціальному, екологічному та економічному середовищі та вплив на це її діяльності; розуміти проблеми, думки й очікування зацікавлених сторін; поступово реагувати на подібні проблеми та звітувати перед зацікавленими сторонами про свої рішення, дії та наслідки [48].

Костюченко В. М. (2008), досліджуючи теорію, методологію та організацію обліку й аналізу операцій групи компаній, сформулювала концепції групи, консолідації фінансових звітів, що сприяло ідентифікації типу об'єднання, визначенню відповідних об'єктів бухгалтерського обліку. Крім того, ученою розроблено та запропоновано методологію визначення прямої та непрямої частки меншості у процесі послідовного та непослідовного придбання підприємств [54].

У дисертації В. П. Онищенка (2008) удосконалено підхід до формування консолідованої фінансової звітності підприємств корпоративного нефінансового сектора економіки, а також розроблено практичні рекомендації, щодо покращення методики її формування та аналізу її показників [86].

Розроблений М. Р. Лучком (2008) системний підхід до побудови консолідованої фінансової звітності та обґрунтовані пропозиції з розвитку обліку діяльності консолідованої групи підприємств дозволяє вирішити наукову проблему розроблення теоретико-методичних засад консолідованої

фінансової звітності [61].

Брадул О. М. (2009) порушив у своїй дисертації надзвичайно актуальне питання трансформації підходів до обліково-аналітичного забезпечення системи управління в умовах інтеграції та інтернаціоналізації корпоративних компаній. Зокрема, ним визначено наукову парадигму обліково-аналітичного забезпечення управління корпораціями на основі побудови інтегрованих інформаційних потоків трирівневої організаційної структури корпоративного менеджменту, обґрунтовано теоретичні й методологічні засади комп'ютерної інформаційної системи обліку (KICO) діяльності корпорацій і запропоновано проектування її організаційно-структурної будови [14].

Аналогічні питання вивчав у своєму дослідженні Ю. Д. Довгаль (2010), акцентуючи увагу на практичних аспектах. Він, зокрема, теоретично обґрунтував напрями вирішення комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням організації бухгалтерського обліку діяльності акціонерних товариств в умовах використання комп'ютерних технологій для здійснення ефективного корпоративного управління [41].

Окремі теоретичні положення формування та внутрішнього контролю показників консолідованої фінансової звітності для забезпечення зовнішніх користувачів і управління групи підприємств вивчала Семчук І. В. (2010) [120].

Цікавими з прикладної точки зору є розробки Л. Я. Шевченко (2013), якою обґрунтовано організаційну систему аналізу ресурсного потенціалу корпорацій за умов застосування комп'ютерної інформаційної системи [132].

Яцко М. В. (2013) присвятив дисертацію питанням подання та оприлюднення фінансової звітності та удосконалив відповідний порядок щодо його документального регламентування, доповнення переліку підприємств, зобов'язаних оприлюднювати фінансову звітність, суб'єктами природних монополій [134].

Харламовою О. В. (2015) розроблено модель розвитку та функціонування обліково-звітної системи, концептуальною основою якої є

МСФЗ, де як елементи визначено суб'єктне середовище, концепцію архітекtonіки фінансової звітності та оновлено теоретико-методологічні засади її підготовки. Крім того, сформульовано постулати транспарентної фінансової звітності. Причому ключовими ознаками Харламова О. В. називає прозорість, відкритість і доступність фінансової звітності та виділяє так звані «конкретизуючі характеристики», серед яких репрезентативність, релевантність та інклюзивність доступу [129, с. 78].

Значними для розвитку вітчизняної системи фінансової звітності в контексті її гармонізації з міжнародними стандартами на базі євроінтеграційних перетворень є наукові результати А. В. Озеран (2015) [84]. Нею, зокрема, обґрунтовано концепцію істинного та добросовісного відображення інформації у фінансовій звітності [84, с. 259], а також на основі розкриття процесу трансформації бухгалтерської звітності у фінансову звітність запропоновано концепцію фінансової звітності, гармонізованої з міжнародним стандартами.

Олійник Я. В. (2014), досліджуючи питання організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції, визначила напрями удосконалення інститутів, що регулюють бухгалтерський облік, а також етапи становлення та розвитку домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку в контексті міжнародної інтеграції [85, с. 170].

Н. Г. Сапожникова запропонувала комплекс завдань, які стоять перед корпоративним обліком [115, с. 96] та систематизувала їх за трьома групами (табл. 1.3).

Крім того, Сапожникова Н. Г. визначила складові системи корпоративного обліку, серед яких виділила фінансовий, управлінський та стратегічний облік [115, с. 97].

Згідно з Концептуальною основою МСФЗ, «Мета фінансової звітності загального призначення – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів в ухваленні рішень про

надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу й боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів.» [52, с. 8]. Зокрема, такі рішення можуть лежати у площині здійснення операцій придбання чи продажу пайових і боргових інструментів, надання або погашення позик та інших форм кредитування.

Таблиця 1.3

## Завдання корпоративного обліку (за Н.Г. Сапожниковою)

<i>Групи завдань</i>	<i>Завдання</i>
1. Облікове забезпечення фінансово-інвестиційної діяльності та моделювання бізнес-процесів	1.1. Облікова забезпечення руху власного капіталу
	1.2. Облікова забезпечення МРВ
	1.3. Облікові процеси в умовах групи взаємопов'язаних організацій (процедури консолідації)
	1.4. Облікова забезпечення операцій з деривативами (похідними інструментами)
2. Облікове відображення конфлікту інтересів між основними агентськими групами;	2.1. Облікове відображення інформації про капіталізацію прибутку
	2.2. Облік в процесі формування та реалізації дивідендної політики
	2.3. Облік та оцінка ефективності системи винагороди топ-менеджменту корпорації
	2.4. Діагностика фактів корпоративного шахрайства
3. Облікові технології у підтримці та збільшенні інвестиційної привабливості корпорацій.	3.1. Облікове забезпечення управління вартістю компанії
	3.2. Облік ділової репутації (гудвілу) корпорації
	3.3. Бухгалтерська оцінка об'єктів корпоративного обліку
	3.4. Проблеми формування облікової політики в системі корпоративного обліку
	3.5. Облік підприємчих і фінансових ризиків корпорацій
	3.6. Формування облікової інформації за показниками реалізації корпоративної стратегії

У НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [81] міститься таке визначення мети фінансової звітності: «Метою складання фінансової звітності та надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства»

Соловйова О. В. стверджує, що метою МСФЗ як системи є «формування фінансової звітності, корисної для прийняття економічних рішень, різним групам користувачів, при цьому корисність звітності визначатиметься кількістю і якістю інформації, яка в ній міститься» [121, с. 62].

На думку Нікіфорової О.В., «ціль корпоративної публічної звітності – надання зацікавленим користувачам достовірної та доречної інформації про фінансово-господарську діяльність організації для прийняття економічних рішень про подальші дії відносно ділового партнера» [80, с. 23].

Лень В. С. і Гливенко В. В. зазначають, що «основне завдання (ціль) звітності – передача інформації тим, хто її використовує для прийняття рішень» [60, с. 43].

Стрельников О. І. та Петрушевський Ю. Л. вважають, що «метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [60, с. 43].

В авторитетному американському підручнику Нідлза Б. «цілями надання фінансової інформації називаються: надання інформації, зрозумілої наявним і потенційним інвесторам і кредиторам, яка допомагає їм виносити судження про суми, час і ризики, пов'язані з очікуваними доходами, також інформацію про господарські ресурси фірми, її зобов'язання, перелік засобів і джерел, їх змінах» [100, с. 66].

Так, у роботі П. Я. Хомина та Г. П. Журавля «Парадигма та контрверзи бухгалтерського обліку та звітності» [130, с. 48-58] систематизовано п'ять основних підходів до теорії обліку, критичний аналіз яких наведено в Додатку Н, та виділено мету кожного виду обліку.

Мета корпоративної звітності полягає в наданні про компанію, що звітує, фінансової інформації, корисної для нинішніх і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів під час ухвалення ними рішень про надання даній організації ресурсів, а також надання транспарентної фінансової інформації про потенційний об'єкт інвестування; опис ризиків і невизначеностей компанії; моніторинг динаміки створення вартості корпорації; прогнозування та оцінка вартості корпорації.

Будучи основою, вихідним (базовим) положенням бухгалтерського обліку як науки, принцип обліку визначає всі наступні положення, які витікають із цього твердження. За визначенням тлумачного словника,

«принцип» – основне, вихідне положення будь-якої теорії, вчення, світогляду, теоретичної програми; «допущення» – припущення; «вимога» – правило, умова, обов'язкова для виконання. Бірне Ж. визначав принципи бухгалтерського обліку як його фундаментальні істини. Дж. Мей на основі Оксфордського словника трактував принцип як основний закон або правило, прийняте чи створене для управління діяльністю [56, с. 76]. Уперше принципи обліку з'явилися у США 1936 року, коли Американська асоціація бухгалтерів (ААБ) розпочала розробку облікових стандартів. Учений В. А. Патон систематизував, обґрунтував наявні положення, «надав їм ніби статус принципів, щоб вивести з них усі наступні правила рахівництва та розрахунків».

В літературі можна знайти понад двадцять п'ять принципів обліку, які трактуються теоретиками бухгалтерського обліку досить неоднозначно. Американські та англійські теоретики (Р. Ентоні, Дж. Піс, Е.С. Хендріксен, М.Ф. ван Бред, Ф. Вуд) також трактують надто неоднозначно існування понад двадцяти принципів бухгалтерського обліку.

Аналізуючи принципи обліку, М.І. Кутер класифікує їх за трьома напрямками: принципи, які визначають, яка інформація підлягає обліку; принципи, які формують процедуру ведення бухгалтерського обліку; принципи, які регламентують способи обліку в конкретних ситуаціях [56, с. 76].

Пізніше в роботах інших авторів можна знайти ширший перелік принципів бухгалтерського обліку, зокрема такі:

- 1) бухгалтерський облік повинен характеризувати фінансовий стан і формування прибутку підприємства;
- 2) статті капіталу та доходів мають бути розмежовані;
- 3) дані минулих звітних періодів повинні бути доступними для аналізу;
- 4) облікове трактування об'єктів має бути послідовним;
- 5) має переважати загальний консервативний підхід;
- 6) звіт про прибутки та збитки повинен бути достатньо деталізованим;
- 7) за рахунок поточного прибутку слід створювати резерв для покриття



збитків;

8) виправлення помилок минулих звітних періодів повинно відображатися у звіті про прибутки та збитки;

9) статті балансу мають оцінюватися за собівартістю за мінусом амортизації для необоротних активів і за найменшою з двох вартостей (собівартість або ринкова вартість) – для оборотних активів;

10) додержання обережності під час відображення відтермінованих списань;

11) умовні зобов'язання, оцінка яких суттєва, повинні бути відображені в бухгалтерській звітності [56, с. 76].

Отже, корпоративна звітність розвивається в контексті змін запитів користувачів інформації. До сфери інтересів сучасних стейкхолдерів потрапляє широкий спектр не тільки фінансової, але й нефінансової інформації, бізнес-стратегій, прогнози щодо діяльності компаній. Формування основних показників корпоративної звітності, розкриття інформації та пояснень носить системний і глибокий характер і пов'язаний зі стратегічними планами керівництва. До відмінностей між фінансовою та корпоративною звітністю слід віднести: елементи обліку, інформація про які розкривається, види та вимірники показників, порядок подання (терміни, порядок оприлюднення), ступінь варіативності (наявність можливостей включення самостійних статей, їх економічна сутність, концептуальна основа та мета складання). Під час дослідження підтверджено гіпотезу про те, що виникнення варіацій корпоративної звітності, яка поєднує фінансові та нефінансові показники, є засобом мінімізації ризиків, пов'язаних із нерозумінням зацікавленими особами основних показників, тенденцій, стратегій, практики та основних наслідків діяльності компанії.

Використання системного підходу в економічних дослідженнях набуло поширення в роботах українських і зарубіжних учених.

Ткач В. І. та Ткач В. М. розглядають систему бухгалтерського обліку як «визначений логічний комплекс, що сформований на основі плану рахунків заданої опції (виробничої, дохідної, прибуткової, витратної), який

узагальнює процес виробництва, забезпечення й реалізації, вирішує чітко визначену мету на мікро- та макрорівнях, забезпечує управління підприємством та його центрами відповідальності на основі реалізації тактичних та стратегічних рішень» [124, с. 28].

Цікавою є думка Малюги Н. М., яка вважає, що «система бухгалтерського обліку виступає забезпечувальною ланкою в системі управління, тому вона призначена впорядкувати вхідну та вихідну інформацію (*свій продукт*) відповідно до потреб управління. При цьому внутрішня структура системи бухгалтерського обліку змінюється в напрямі своєчасного забезпечення й отримання в повному обсязі вихідної інформації для вивчення її різними користувачами» [62, с. 34].

На думку Жука В. М., «система бухгалтерського обліку – це інститут із соціально-економічного середовища, котрий забезпечує порозуміння та керуваність у цьому середовищі, опрацьовуючи та інтерпретуючи для користувачів інформацію про факти та явища життєдіяльності організацій (підприємств). Трансформація фактів і явищ життєдіяльності підприємств здійснюється за допомогою специфічних правових норм, методів, принципів та професійних суджень бухгалтерів» [44, с. 21]. Отже, «оскільки бухгалтерський облік має ознаки соціального явища, бере участь у формуванні відносин між людьми в межах «економічного соціуму», то і поняття «інститут» до нього застосовне», – стверджує вчений [44, с. 21].

Отже, система корпоративної звітності – це сукупність когерентних форм звітності, подана як єдине ціле, сформована топ-менеджментом компанії на запит основних стейкхолдерів, яка включає в себе фінансові показники, управлінські дані та нефінансову інформацію і дозволяє оцінити на базі потенційних ризиків і можливостей здатність організації створювати цінність у майбутньому. Обґрунтований підхід до визначення системи корпоративної звітності вирішує проблемне питання неточності понятійно-категоріального апарату, а також створює базис для подальших розробок у сфері методології бухгалтерського обліку щодо розкриття інформації про діяльність компанії в сучасних умовах глобалізації економічних відносин.

### 1.3 Сучасні концепції корпоративної звітності

Звітність як найголовніше джерело інформації для різних груп користувачів є єдиною системою даних, що завершує обліковий процес і демонструє кінцевий майновий стан компанії та результати діяльності звітного періоду для ухвалення економічних рішень.

Крім того, корпоративна звітність є сучасним інструментом задоволення багатосторонніх інтересів стейкхолдерів компанії в умовах динамічного інтернаціонального економічного середовища.

Дуже багато полеміки ведеться стосовно різновидів обліку, а отже, і щодо системи вихідної інформації. Доцільність поділу бухгалтерського обліку на управлінський і фінансовий, виділення багатоцільового та стратегічного обліку – ці питання також дуже активно обговорювалися українськими вченими.

Єфіменко В. і Тягнирядно Л. вважають, що навіть нові інформаційні системи, які використовують повністю або частково інформацію бухгалтерського обліку: система збалансованих показників, контролінг, стратегічний аккаунтинг, стратегічний облік, управлінський облік – не здатні повною мірою задовольнити інформаційні потреби користувачів.

Одним із представників «традиціоналістів» є З. Гуцайлюк. У своєму дослідженні [32, с. 3] вчений зазначає, що чинну систему обліку необхідно реформувати, оскільки змінилася суспільно-економічна формація. Перерахувавши декілька видів обліку (прогнозний (прогностичний), стратегічний, контролінг, креативний і ідеальний), автор не погоджується з фактом їх існування (зокрема стратегічного та прогнозного) окремо від фінансового та управлінського з двох причин:

1) ні перший, ні другий не формують своїх самостійних інформаційних систем, а використовують інформацію, зафіксовану за допомогою фінансового та управлінського обліку;

2) визнання зазначених вище понять призведе до зміни загальної філософії бухгалтерського обліку [32, с. 5].

Рада з МСФЗ нещодавно внесла істотні зміни в Концептуальні засади МСФЗ (2012) і замінила визначення цілі фінансової звітності, з акцентувавши увагу на її значенні для теперішніх і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів під час ухвалення ними рішень про надання даній організації ресурсів. Крім того, пункт 4 Концептуальних засад вказує, що для того, щоб оцінити перспективи організації щодо майбутніх чистих надходжень грошових коштів, теперішнім і потенційним інвесторам, позикодавцям, іншим кредиторам необхідна інформація про ресурси організації, вимоги до організації та про те, наскільки раціонально та ефективно керівництво й правління організації виконали свої обов'язки з використання ресурсів організації [52].

Висловлювання Б. І. Валуєва більш категоричні: «Речі необхідно називати своїми іменами: якщо це облік, то тільки власне облік у його «чистому» вигляді, коли це сукупність функцій, зокрема й облік, які складають управлінський процес, тоді це підсистема функцій як частина цілісної системи управління. Підміна понять, допущена нашими реформаторами в пошуках нових ідей, у цьому разі просто неприпустима» [25, с. 5].

На думку С. Ф. Голова, «критики теорії багатоцільового бухгалтерського обліку оцінюють її, виходячи із застарілих уявлень про бухгалтерський облік, які сформувалося в інших соціально-економічних умовах, внаслідок цього їхні аргументи не підтверджують висновки про необґрунтованість положень цієї теорії» [30, с. 6].

У роботі Кузнецової С. А. [55, с. 80] розглянуто наявні наукові концепції облікових систем в аспекті реформування на сучасному етапі розвитку української економіки, найбільш поширені з яких: стратегічний (прогнозний) облік, інтегрована система обліку; електронна система обліку; соціальний (екологічний) облік; креативний облік; актуарний облік; динамічний облік. Крім того, вона сформулювала систему ознак, яких повинна набути система бухгалтерського обліку в процесі її реформування та подальшого синергетичного розвитку – інтегрованість, стратегічність

(прогнозованість), динамічність, електронна форма, креативність, актуальність, соціальна (екологічна) спрямованість. Саме їх С. А. Кузнецова визначила пріоритетними у процесі реформування бухгалтерського обліку в Україні та виділила моделі систем бухгалтерського обліку, що існують у світовій практиці за суб'єктивною ознакою та можуть стати зразковими: 1) модель мікроструктури (за сферою впливу); 2) континентальна модель (за юридичною ознакою це мікроорієнтована модель, що забезпечить трансформацію бухгалтерського обліку в систему, яка буде формувати якісну інформаційну основу у вигляді облікової інформації для менеджменту в процесі управління діяльністю суб'єктів господарювання).

Значна частина роботи Легенчука С. Ф. присвячена актуальним питанням взаємин теорії та практики обліку [59, с. 230-264]. Учений довів, що в бухгалтерському обліку є проблема практико-емпіричного синкретизму, коли емпіричний рівень бухгалтерського обліку як науки не відокремлений від бухгалтерської практики. Ним, зокрема, запропоновано підхід, який передбачає проведення демаркації між теорією, емпірикою та практикою бухгалтерського обліку, виходячи з якого всі проблеми в бухгалтерському обліку можна розглядати в контексті трьох смислових пар: «теорія – практика», «теорія – емпірика» та «емпірика – практика». У результаті дослідження змістовних аспектів бухгалтерського обліку виділені такі види практик, із ними пов'язаних: 1) практика ведення бухгалтерського обліку (бухгалтерська практика); 2) практика користувачів бухгалтерської інформації, які ухвалюють рішення на її основі (управлінська практика); 3) бухгалтерська наукова діяльність (практика вченого-бухгалтера).

Учений вважає, що застосування такого поділу «дозволяє структурувати бухгалтерське теоретичне знання, а це підвищує рівень ґрунтовності наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку, зокрема дозволяє розмежувати не лише види практики, а й види методологій, пов'язаних із ним» [59, с. 262].

Дискусія щодо змісту та якості інформації, необхідної інвесторам для ухвалення об'єктивних рішень, а також переважних шляхів її отримання

(разом з форматом та інформаційними каналами), актуалізує питання рівня довіри користувачів до отримуваної інформації, що зумовлює необхідність вивчення базових концепцій формування корпоративної звітності.

«Концепція – це система поглядів на те чи інше розуміння явищ і процесів, єдиний, який має значення визначного, замисел» [13].

У роботі Нікіфорової О. В. [75] запропоновано такі базові концептуальні основи корпоративної звітності: фондова концепція, нормативно-правова концепція, концепція нарощування капіталу. Однак автор розкрила тільки визначення концепції нарощування капіталу, яка полягає в тому, що дохідність вкладених капіталів повинна перевищувати ціну капіталу корпорації для забезпечення життєдіяльності цієї структури, а також дозволяти чітко оцінювати ринкове позиціонування компанії щодо використання фізичного та фінансового капіталу, долученість корпорації до ділового обороту, напрями та характер використання вкладеного капіталу.

«Облікова інформація не повинна бути яким-небудь чином прикрашена, щоб впливати на розвиток подій у визначеному напрямку, а твердження мають визнаватися істинними тільки в тому разі, якщо вони погоджуються із загальноприйнятими принципами» [131, с. 258]. Проблематика етичної поведінки бухгалтера міститься в площині додержання основних етичних принципів (чесність, об'єктивність, професійна компетентність, конфіденційність і професійна поведінка) [51].

В таблиці 1.4 наведено концепції бухгалтерського обліку.

Подання інформації відображає два підходи, які використовуються на практиці для визначення змісту корпоративної звітності, а саме: нормативний підхід (заснований на тому, що існує інформація, яку користувачі повинні знати) та емпіричний підхід (передбачає, що є інформація, яку користувачі хочуть знати).

Склад показників корпоративної звітності, на думку В. Бітті, буде змінюватись і включати в себе додаткову інформацію про компанію, зокрема нефінансову та прогнозну. Така інформація може бути представлена набором кількісних та якісних показників, які покликані доповнити та

розширити теперішнє інформаційне забезпечення ухвалення управлінських рішень. Передумовами трансформації обліково-інформаційного масиву системи управління, зокрема, є виключене значення нефінансових показників в окресленні обставин функціонування компанії та особливостей її бізнес-середовища, що стає особливо актуальним за динамічних ринкових умов. Крім того, на думку В. Бітті, акцент виключно на фінансових показниках не узгоджується з плюралістичним підходом до бізнесу.

Можна зробити висновок, що склад традиційних фінансових показників корпоративної звітності не задовольняє користувачів, а в останні десятиліття така ситуація погіршилася через вплив глобальної фінансової кризи.

Аналіз наведених вище концепцій бухгалтерського обліку, а також сучасних глобальних і галузевих програм та ініціатив, дозволяє сформулювати висновок про те, що компанії найчастіше керуються вже сучасним стандартами з підготовки та розкриття нефінансової інформації для забезпечення порівнянності наведених у звітах даних. За результатами дослідження встановлено, що найширше розповсюдження набули чотири стандарти:

- GRI, що формує концептуальні підходи до розкриття інформації про економічні, соціальні та екологічні аспекти діяльності підприємства, що характеризує його позицію у сфері стійкого розвитку;

- AA 10001, що направлений на упорядкування соціальних ініціатив компанії;

- SA 8000, що передбачає акцентування уваги компанії на трудових відносинах та встановлює норми відповідальності роботодавця до умов праці;

- ISO 14000, що описує соціальну відповідальність корпорації за дотримання екологічних вимог на виробництві.

**Критичний аналіз основних концепцій бухгалтерського обліку,  
виділених Л. О. Чайковською [131]**

<i>Назва концепції (за Л.О. Чайковською)</i>	<i>Критичний аналіз концепції</i>
1	2
Макроекономічна концепція	Погоджуючись із доцільністю розгляду даної концепції як однієї з моделей бухгалтерського обліку, вважаємо, що зведення фінансової звітності на рівні держави, хоча й існує в практиці державної статистики, однак призводить до втрати реальності зведених показників у зв'язку з існуванням варіативності бухгалтерського обліку на наявності диспозитивних норм, що знаходять відображення в обліковій політиці підприємства
Соціальна концепція	Соціальна концепція бухгалтерського обліку заслуговує на життя, проте важко погодитися, що її наріжним каменем стає облік соціальних та екологічних витрат (вважаємо, що вони не відрізняються від інших витрат за своєю сутністю, а лише за адресністю їх понесення). До того ж соціальна концепція обліку розширює панель показників звітності компанії, що відповідає інформаційним інтересам стейкхолдерів
Стратегічна концепція	Стратегічне значення бухгалтерського обліку полягає у виключному значенні облікових даних для встановлення кореляційних зв'язків між стратегією діяльності та факторами бізнес-середовища й показниками фінансового стану та фінансових результатів. Це вимагає розкриття відповідних показників у звітності компанії, проте, з урахуванням потреб забезпечення економіко-інформаційної безпеки, оскільки показники обліку, придатні для проведення стратегічного аналізу, можуть бути використані конкурентами
Етична концепція	Моделювання професійної діяльності бухгалтера в умовах існування креативного підходу до ведення бухгалтерського обліку передбачає формування у нього стійкої етичної позиції, зокрема щодо розкриття інформації відповідно до інформаційних інтересів стейкхолдерів
Статична концепція	Не погоджуючись із даним концептуальним підходом до розуміння бухгалтерського обліку, зауважимо, що його змістовне наповнення на сьогодні зводиться до використання інструментів фінансового аналізу, зокрема побудови балансу ліквідності, а тому виділяти дану концепцію як переважаючу на практиці вважаємо недоцільним
Динамічна концепція	Не погоджуючись із даним концептуальним підходом до розуміння бухгалтерського обліку, зауважимо, що його змістовне наповнення зводиться до одного з класичних завдань бухгалтерського обліку – визначення фінансових результатів діяльності, а також використання інструментів фінансового аналізу, зокрема аналізу рентабельності
Концепція ринково орієнтованої звітності	На сьогодні дана концепція є переважаючою в практиці діяльності сучасних великих компаній, оскільки формування високої ринкової вартості компанії забезпечує її значну інвестиційну привабливість (іноді відірвано від рівня реальної капіталізації). Вважаємо за доцільне включати в цьому разі до звітності компаній фінансові та нефінансові показники, що характеризують створювану підприємством для різних груп стейкхолдерів вартість, яка уречевлюється в різних видах капіталу (інтелектуальний, соціальний, екологічний, технологічний, фінансовий тощо)
Концепція капіталу та вартості	Дана концепція, орієнтуючи бухгалтера на необхідність урахування факторів зовнішнього бізнес-середовища компанії, виходить з позиції безперервності діяльності та обумовлює більш достовірну оцінку об'єктів бухгалтерського обліку для розкриття у фінансовій звітності компанії
Інституціональна концепція	Позитивно оцінюючи такий концептуальний підхід до розуміння бухгалтерського обліку, вважаємо, що саме він є базисним у процесі реформуванні системи регламентації бухгалтерського обліку в контексті гармонізації з МСФЗ, розкриття інформації у звітності компанії та їх імплементації у вітчизняну облікову практику
Освітня концепція	Розуміння бухгалтерського обліку як науки невіддільне від усвідомлення його дидактичного значення та передбачає формування професійних знань, умінь та суспільних компетенцій ведення бухгалтерського обліку компанії та розкриття інформації в її звітності



Європейська федерація бухгалтерів (*Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)*) у своїй публікації пропонує нові ідеї подальшого еволюційного розвитку корпоративної звітності способом, який відповідає високій динамічності економічних реалій і необхідності враховувати інтереси ширшої аудиторії користувачів. Інформація, викладена у звіті, повинна представляти потенційний інтерес і для політичних сфер, фінансових регуляторів, розробників стандартів обліку та звітності, а також компаній, їх акціонерів, інвесторів та професійної бухгалтерської спільноти загалом яку й представляє сама Європейська федерація бухгалтерів. Зауважимо, що підхід до корпоративної звітності, пропонований FEE, є якісно новим. Так, експерти FEE вважають, що сьогодні аудиторія звітності компанії постійно зростає, стає більш диверсифікованою – звідси виникає й потреба трансформації самої звітності.

Виходячи з цього твердження, зміст корпоративної звітності можна поділити на дві основні сфери – це фінансова звітність (концепція якої відпрацьована на основі досвіду розкриття та аналізу фінансових показників) та звітність, що містить нефінансову інформацію (NFI – “non-financial information”). Друга складова тільки розвивається і нині охоплює кілька дуже несхожих і непов’язаних між собою систем. Визнаючи, що ні один зі звітів, підготовлених сьогодні на єдиній «монолітній» основі, поки не відповідає повною мірою інтересам більш широкої аудиторії, FEE пропонує новий підхід до корпоративної звітності – CORE&MORE, що приблизно можна перекласти як «Базовий звіт і Більше»:

- «Базовий звіт» (CORE) повинен містити ключову інформацію, необхідну для отримання правильного уявлення про ключові складові бізнесу компанії, ключові фінансові результати, і додаткову інформацію, яка вважається суттєвою і має відношення до інтересів користувачів звітності компанії.

- частина «Більше» (MORE) міститиме вже деталізовану інформацію, зокрема деталізоване розкриття фінансової звітності або додаткової інформації, яка знаходиться за межами Базового звіту.

Отже, формування основних показників корпоративної звітності, розкриття інформації та пояснень вказують на те, що вона є більш поглибленою ніж фінансова.

### **Висновки до розділу 1**

Існування численних проблем ухвалення рішень, зокрема інвестиційних, в умовах невизначеності ринкового середовища актуалізує дослідження питань формування якісної корпоративної звітності, яка призначена знизити рівень невпевненості користувачів. Крім того, питання формування належного теоретико-методологічного базису корпоративної звітності пояснюється також ускладненням корпоративних структур в умовах глобалізаційних трансформацій світового господарства та євроінтеграційними трансформаціями вітчизняної економіки у зв'язку з тим, що відповідні процеси в Україні та світі приводять до необхідності посилення захисту прав інвесторів.

## РОЗДІЛ 2 КОНЦЕПЦІЯ ГЛОБАЛЬНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

### 2.1. Глобалізація та її вплив на систему корпоративної звітності

Існує безліч визначень глобалізації, що пов'язано з багатогранністю самого поняття. Так, А. С. Панарін визначає глобалізацію як «процес становлення єдиного взаємозалежного світу, у якому народи не відокремлені один від одного звичними протекціоністськими бар'єрами та кордонами, що одночасно й перешкоджають їхньому спілкуванню, і оберігають від неупорядкованих зовнішніх впливів» [94, с. 183].

Уткін А. І. у своєму визначенні глобалізації акцентує увагу на економічному аспекті. На його думку, глобалізація – це «злиття національних економік у єдину, загальносвітову систему, засновану на швидкому переміщенні капіталу, новій інформаційній відкритості світу, технологічній революції, прихильності розвинених індустріальних країн до лібералізації руху товарів і капіталу, комунікаційному зближенні, планетарній науковій революції» [126, с. 181].

Під терміном «глобалізація» вчені розуміють такі процеси:

- 1) розширення діяльності та всесвітню експансію транснаціональних корпорацій;
- 2) існування наднаціональних політико-економіко-соціальних організацій, інститутів та інших формальних і неформальних утворень, посилення тенденцій регіональної інтеграції – ООН, НАТО, МВФ, «Велика вісімка», ЄС та інші, які значно впливають на життя країн;
- 3) утворення єдиного фінансового ринку, який підсилює свій вплив на економіку окремих країн, регіонів, компаній за допомогою нових фінансових інструментів;
- 4) установлення складних та стійких економічних взаємозв'язків регіонів;
- 5) збільшення масштабів міжнародної міграції населення, долучення дедалі більшої кількості країн світу до міграційної взаємодії, якісна зміна

структури міграційних потоків відповідно до потреб глобалізованого ринку праці [47, с. 194];

6) «американізація» і «вестернізація» культури (повсякчасне поширення культури споживання);

7) формування етнопланетарного мислення (здатність людей уявляти себе жителями Землі перш ніж жителями певної країни або поряд із цим нести відповідальність за всю планету (хоча б у думках) [94, с. 31];

8) збільшення контактів представників різних країн, культур, національностей тощо завдяки розвитку телекомунікацій (мережі Інтернет, телебачення, радіо);

9) значне поширення серед населення знання іноземних мов та укріплення окремих із них як мов загального використання (міжнародних мов, до яких відносять (у порядку зниження чисельності носіїв мови) англійську, китайську, іспанську, російську, арабську, французьку, португальську, німецьку).

Звернемося до існуючих концепцій глобалізації, на основі яких формувалася та розвивалася теорія глобалізації (концепції І. Валлерстайна, Р. Робертсона та М. Кастельса).

*Світ-системна модель І. Валлерстайна.* Валлерстайн І. є провідним представником сучасної неомарксистської історичної соціології. Саме з цим соціологом пов'язаний початок осмислення процесів глобалізації (в економічній сфері). У центрі уваги І. Валлерстайна – сучасна або капіталістична світ-система (світ-системи – це культурно різномірні соціальні системи), яка належить до типу «світ-економіки». Формування світової капіталістичної економіки, на думку вказаного вченого, починається із XVI ст. При цьому вирішальну роль відіграли особливості економічного розвитку Західної Європи, які дозволили їй стати ядром світової капіталістичної системи. Як пише І. Валлерстайн, «сучасна світ-система виникла з консолідації світової економіки. Внаслідок цього в неї був час досягти свого повного розвитку як капіталістичної системи. За своєю внутрішньою логікою ця капіталістична світова економіка потім

розширювалася й охопила всю земну кулю, поглинаючи при цьому всі існуючі міні-системи й світ-імперії. Тому на кінець XIX ст. вперше за весь час на земній кулі існувала тільки одна історична система. І сьогодні ми ще перебуваємо в тій же ситуації» [24, с. 115-116].

*Концепція мережевого суспільства М. Кастельса.* У своєму дослідженні «Інформаційна епоха: економіка, культура, суспільство» [50] М. Кастельс зробив спробу всебічного аналізу соціальних змін у сучасному світі, пов'язаних із принципово новою роллю інформаційних технологій. Він розглядає соціальну структуру «мережевого суспільства», яке характеризується одночасною трансформацією економіки, політики та культури. З точки зору його концепції, нові інформаційні технології, які є необхідним інструментом такої всебічної трансформації, не можуть вважатися її причиною.

Згідно з думкою М. Кастельса, соціальна структура мережевого суспільства заснована на новій економіці. Хоча ця економіка є капіталістичною, вона виявляється як новий різновид інформаційного та глобального капіталізму. Найважливішими джерелами продуктивності та конкурентоспроможності в такій економіці стають знання та інформація, а процес виробництва залежить від доступу до інформаційних технологій та якості людських ресурсів і їх здатності керувати новими інформаційними системами. Усі центри економічної активності виявляються тісно взаємопов'язаними та залежать від глобальних фінансових ринків і міжнародної торгівлі. У цілому нова економіка організована навколо інформаційних мереж, які не мають центру, і спирається на постійну взаємодію між вузлами цих мереж.

У цілому М. Кастельс характеризує мережеве суспільство як систему, що розширюється та проникає різними шляхами та з різною інтенсивністю в усі регіони світу.

*Концепція глобалізації культури Р. Робертсона.* Формулювання концепції глобалізації, що підкреслює роль культурних чинників у цьому процесі, представлена в роботах Р. Робертсона. Саме він уперше застосував

термін «глобалізація» в 1853 р., під якою розумів «стиснення» світу та посилення взаємозалежності всіх його частин, що супроводжується все більш поширеним усвідомленням цілісності, єдності світу» [63, с. 81]. Таким чином, у концепції Р. Робертсона виділяється, з одного боку, об'єктивний процес розширення взаємодії між різними регіонами світу, а з іншого, – відбиття цього процесу в свідомості людей.

Процес глобалізації має всеосяжний характер, а його різні сфери є предметом вивчення майже всіх суспільних дисциплін. Економісти акцентують увагу на злитті ринків, ускладненні та інтернаціоналізації організацій та виробничих ланцюжків, за яких економічні кордони держав стають більш прозорими. У сучасних умовах особливого значення набуває інформаційний аспект економічної глобалізації. З ним пов'язане виникнення нових ринків банківських, страхових і транспортних послуг, нових фінансових ринків, що діють цілодобово і використовують нові інструменти; а також поява багатонаціональних корпорацій, Світової організації торгівлі, мережі міжнародних недержавних організацій – нових суб'єктів міжнародної взаємодії, що обумовлює швидке, лавиноподібне поширення інформації.

Можна зробити висновок про те, що вся сучасна економіка є глобальною, тому що всі основні форми економічної діяльності (виробництво, торгівля, споживання послуг) і фактори виробництва (різні види капіталу, трудові відносини, процеси управління, інформаційні потоки, технології) формуються і працюють у глобальному масштабі. Це обумовлює появу та розвиток розгалужених мереж. У нових умовах досягнення необхідного рівня продуктивності та конкурентоспроможності все частіше стає можливим тільки всередині глобальної взаємозалежної мережі.

Глобалізація поєднує в собі позитивні та негативні характеристики. Вигоди глобалізації чітко простежуються: більш швидке економічне зростання, більш високий рівень життя, прискорене впровадження та поширення технічних нововведень і навичок управління, нові економічні можливості як для окремих осіб, так і для цілих країн. Глобальна інтеграція

економіки може привести до кращого розподілу праці, дозволяє переміщати капітал у будь-яку країну, яка пропонує більш вигідні умови для інвестицій.

Критики глобалізаційних процесів (антиглобалісти) акцентують увагу на негативних їх наслідках, указуючи на те, що глобалізація може дестабілізувати фінансові ринки, негативно впливати на екологію, сприяти культурному збідненню та руйнуванню національної свідомості, посилювати майнову нерівність та загострювати гуманітарні проблеми.

Незважаючи на стрімкі глобалізаційні перетворення, капітал та основні вигоди від нього, як і раніше сконцентровані у відносно невеликому колі країн і нерівномірно розподіляються саме в цих країнах.

Характерною рисою сучасного світу стала глобалізація виробничих процесів. Виробничий процес інтернаціоналізується, стає за своєю суттю глобальним. Ще зовсім недавно провідним показником якості товарів була їх приналежність до певної країни-виробника, а тепер важко визначити, у якій країні вироблений той чи інший товар, оскільки, наприклад, велика частина побутової «японської» техніки створюється в країнах Південно-Східної Азії, значна частина «європейських» товарів також виробляються в Азії, навіть швейні вироби провідних європейських дизайнерів часто роблять у Шрі Ланці та Індії [26, с. 15].

Глобалізація стала можливою завдяки поступовій ліквідації бар'єрів, які перешкоджали торгівлі та руху капіталу, а також завдяки основоположним технічним досягненням і неухильному зниженню вартості транспортування та телекомунікаційного зв'язку, а здешевлення послуг зв'язку та зростання його якості й ефективності дозволяють: розміщувати складові виробничого процесу в різних країнах, зберігаючи при цьому тісні комунікаційні зв'язки; зменшувати необхідність фізичних контактів між виробниками та споживачами, знижуючи витрати часу і ресурсів; розширити асортимент міжнародних ринків послуг (сучасні інформаційні технології дозволили розглядати деякі послуги, які раніше неможливо було продати на міжнародних ринках, як об'єкт торгівлі, зокрема будь-який вид послуг – від

підготовки програмного забезпечення до продажу авіаквитків – можна надавати віддалено та в інтерактивному режимі цифрового середовища).

Постійно стаючи дешевшими, глобальні комунікації сильно впливають на сучасну виробничу й соціальну активність та дозволяють людям контактувати незалежно від того, де вони знаходяться (повітряні сполучення, телекомунікації, електронні ЗМІ). Мережа комунікацій на сучасному етапі є дуже ефективною і недорогою, що дозволяє компаніям контактувати зі своїми філіями та партнерами, а також організовувати виробничі процеси в різних куточках світу без часових і фінансових втрат.

Описані вище перетворення у сфері технологій зв'язку та глобальне поширення їх використання отримали назву «цифрова революція», яка обумовила зростання ролі інформації як фактора виробництва та інтелектуального капіталу, а також поклала початок віртуалізації діяльності компаній в усьому світі.

Зокрема, невідчутними, але конкурентно важливими ресурсами компаній в еру розквіту цифрових технологій стають бази даних, людський капітал (виражений навіть в аудиторії підписників спільноти компанії у соціальних мережах), Інтернет-сторінка, яка подекуди не тільки забезпечує поширення інформації про компанію, але й є інструментом надання послуг та проведення розрахунків, а також публікації в електронних ЗМІ, що поширюють інформацію про компанію з надзвичайною швидкістю. До речі, якраз останній фактор може чинити як позитивний, так і негативний вплив на діяльність компанії, оскільки неправдива та упереджена інформація поширюється ще швидше, а тому компанії, на нашу думку, повинні створювати в таких умовах власний інформаційний простір, одним з елементів якого вважаємо корпоративну звітність.

Тому вплив глобалізаційних процесів на систему бухгалтерського обліку очевидний, адже дані бухгалтерського обліку лягають в основу інформації, яка розкривається та поширюється в суспільстві, і якщо така інформація буде сформована самою компанією та представлена в офіційних і загальнодоступних джерелах, це залишить менше простору та можливостей



для поширення неправдивої інформації.

Останнім часом відзначається підвищений інтерес до місця обліку в системі управління, розвитку бухгалтерського обліку як науки, адекватності відображення операцій і процесів, об'єктів обліку, ведуться дискусії з цих проблем.

Підвищення інтересу до проблематики обліку відбулося, у першу чергу, через нещодавні кризові явища. Вибухнула глобальна фінансово-економічна криза, яка призвела до нових зрушень не тільки в світогосподарських зв'язках, а й у політичному світовому порядку. Криза стала перевіркою «на міцність» усіх інституційних суб'єктів, а вихід із кризи вимагав міжнародної координації зусиль. Факторами такої масштабної фінансово-економічної кризи глобального характеру стали зокрема:

- 1) недооцінка ризиків, пов'язаних з новою структурою посередництва на фінансових ринках;
- 2) фінансові інновації та зміни у функціонуванні фінансових моделей;
- 3) неможливість адекватної оцінки ринкових активів у кризовий період;
- 4) недооцінка кореляції між ринками акцій, облігацій, кредитів;
- 5) підвищення ролі такого параметра, як «індекс довіри»;
- 6) суттєвий розрив між фінансовим і реальним секторами економіки.

У зв'язку з цим вирішення багатьох проблем можливе шляхом моніторингу системних ризиків, удосконалення національних систем фінансового регулювання і координації дій на міжнародному рівні. Практично всі вищенаведені фактори безпосередньо пов'язані з адекватним відображенням фактів господарського життя компаній у бухгалтерському обліку, що сприяє зниженню рівня невпевненості користувачів інформації, а збільшення низки завдань, що ставляться користувачами, спричиняє глибинним трансформаціям бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності.

З'являються нові напрями розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний облік, соціальний облік, інтегрований облік і звітність, екологічний облік тощо. З існування окремих із них можна не погодитися,

проте, безперечно, тенденції глобалізації у сфері економіки модифікують систему бухгалтерського обліку й звітності та вимагають відповідного урегулювання на міжнародному рівні.

Дієвим шляхом вирішення проблемних питань такого врегулювання є розробка й поширення Міжнародних стандартів фінансової звітності.

У світовій обліковій практиці виникла проблема гармонізації облікових методик [79], рішення якої було знайдено спочатку у формуванні Міжнародної дослідницької групи бухгалтерів (1966), до якої ввійшли фахівці Американського інституту присяжних бухгалтерів, подібних інститутів Канади, Англії, Уельсу, Шотландії, Ірландії, а потім Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності (1973). Мета Комітету з МСФЗ, як зазначено у вступі до МСФЗ, полягає «у досягненні уніфікації принципів бухгалтерського обліку, що використовуються компаніями та іншими організаціями для фінансової звітності в усьому світі» [77, с. 3].

Розробка визнаних багатьма міжнародними організаціями концепцій, норм і правил подання облікової інформації у фінансовій звітності є далекоглядним кроком економічного співтовариства, який має значення глобального рівня, вирішує, зокрема, проблему обмеженості ресурсів. За допомогою МСФЗ можна навести дані про діяльність компаній, зрозумілі будь-якому зацікавленому користувачу незалежно від країни його приналежності та територіальної віддаленості від суб'єкта господарювання.

Будучи завданням високої складності, розробка та впровадження МСФЗ здатне вирішити прикладні проблеми відображення у звітності показників, зрозумілих пересічному користувачу, що є важливим кроком на шляху упорядкування й стабілізації розвитку загальносвітових (глобальних) економічних, а також частково й політичних процесів.

Рух до глобальних бухгалтерських стандартів вважається істотною частиною плану глобальної фінансової реформи для забезпечення прозорості як основи побудови більш еластичної глобальної фінансової інфраструктури. Тому МСФЗ вимагаються або дозволені для використання в 138 країнах (табл. 2.1), а більшість учасників Великої двадцятки в обов'язковому

порядку вимагають їх використання.

Таблиця 2.1  
Застосування МСФЗ у різних країнах (станом на 2017 рік)

<i>Режим використання МСФЗ у країні</i>	<i>Кількість країн</i>
Застосування МСФЗ не дозволено	10
Застосування МСФЗ замість національних стандартів дозволено	4
Застосування МСФЗ обов'язкове для деяких публічних компаній	14
Застосування МСФЗ обов'язкове для публічних компаній	114
Країни, у яких немає фондової біржі	7

Отже, посилення глобалізаційних перетворень національних економік та інтенсифікація процесів глибокої регіональної інтеграції країн світу ускладнили дію економічних механізмів, призвели до зростання багатофакторності бізнес-середовища та ускладнення організаційних форм міжнародного бізнесу, що актуалізувало питання гармонізаційного перетворення корпоративної звітності як елемента інформаційної підтримки економічних рішень в умовах розвитку міжнародних економічних відносин.

## **2.2. Концептуальні засади формування корпоративної звітності на основі МСФЗ**

Будучи базовим документом МСФЗ, Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності не є стандартом як таким, але слугує основою для створення та перегляду стандартів, допомагає в інтерпретації стандартів. Вона охоплює мету фінансової звітності; якісні характеристики корисної інформації, наведеної у фінансовій звітності; визначення, визнання та оцінювання елементів фінансової звітності; концепції капіталу та збереження капіталу.

У роботі «Економіка бухгалтерського обліку», Дж. Б. Каннінг першим розробив і показав концептуальну основу для оцінювання й вимірювання активів, засновану на майбутніх очікуваннях.

Першою інституційною спробою закладення бази для «Концептуальних засад обліку» було «Експериментальне положення про облікові принципи, що впливають на корпоративну звітність», випущене в

1936 р. виконавчою дирекцією Американської бухгалтерської асоціації (ААА) і опубліковане в журналі The Accounting Review.

Основною причиною підготовки даного документа стала необхідність авторитетного керівництва при аналізі фінансової звітності корпорацій для нещодавно створеної комісії з цінних паперів – SEC (Securities and Exchange Commission). Важливим є той факт, що основною базовою оцінкою передбачалося вважати історичну вартість.

У 1938 році Американський інститут бухгалтерів (AIA) опублікував «Положення про бухгалтерські принципи» (A Statement of Accounting Principles), авторами якого були Т. Х. Сандерс (T. H. Sanders), Г. Р. Хетфілд (H. R. Hatfield) і А. Мур (U. Moore), при цьому вони описали форми й зміст фінансових звітів, а також кращу бухгалтерську практику тих років.

У 1938-1939 рр. Американський інститут бухгалтерів (AIA) активізував свою роботу із систематизації облікових принципів, був навіть створений Комітет бухгалтерських процедур (Committee on Accounting Procedure (CAP), який протягом досить довгого часу вносив пропозиції щодо розробки основних бухгалтерських понять, а в 1945 р. був виданий восьмисторінковий огляд основних бухгалтерських принципів.

Наступним етапом розвитку американських концептуальних основ було створення нового органу – Ради з бухгалтерських принципів (Accounting Principles Board (APB), прототипу Ради зі стандартів фінансового обліку (FASB), який і до сьогодні відповідає за розробку облікових стандартів у США. За період 1959-1973 рр., плідно працюючи, APB опублікувала декілька досліджень, присвячених розробці постулатів, правил та інших посібників із застосування бухгалтерських принципів у конкретних ситуаціях. Так з'явилася перша інституційна програма зі створення концептуальної основи, що ґрунтується на постулатах, а термін «концептуальні основи» став застосовуватися тільки в 1970-х рр.

У своїй першій дослідній роботі «Основні постулати бухгалтерського обліку» (The Basic Postulates of Accounting), М. Мунітц (M. Moonitz) визначив принципи, що стали згодом базовими і для сучасного

бухгалтерського обліку: безперервність діяльності, об'єктивність, порівнянність, грошова одиниця, істотність, консерватизм і розкриття інформації.

Однак найбільш значущою розробкою можна вважати Положення № 4 «Основні концепції та принципи, що лежать в основі фінансової звітності бізнес-підприємств».

У 1966 р. дослідницький комітет Американської асоціації бухгалтерів (AAA) опублікував Положення про базову теорію бухгалтерського обліку (ASOBAT), де вперше акцентується не на моделі оцінювання активів, а на питаннях «корисності» фінансової звітності. Так, бухгалтерський облік розглядається як «процес виявлення, вимірювання та зв'язку економічної інформації для проведення обґрунтованих суджень і прийняття рішень користувачами інформації» [87].

На основі доповіді спеціальної групи (Звіт Трублада) в 1974 р. починається офіційна розробка американських концептуальних основ, а в наступні 15 років аналогічні документи були розроблені в Австралії, Канаді та Великобританії (AARF, CICA, ASB – назви організацій, відповідальних за розробку стандартів у відповідних країнах), а також на міжнародному рівні (IASB – попередник існуючого Комітету з міжнародних стандартів). Відповідно, Концептуальні засади складання та подання фінансових звітів є логічним продовженням роботи, розпочатої вченими та практиками бухгалтерського обліку в США, і базуються на їх розробках.

Необхідно зазначити, що Концептуальні основи фінансової звітності та американські стандарти досить близькі як з точки зору кола розглянутих питань, так і з точки зору обраних підходів, що відзначають і деякі американські дослідники. Така хронологічна послідовність і змістовна близькість підтверджують тісний взаємозв'язок Концептуальних основ фінансової звітності з розвитком теорії обліку.

Значні зміни Концептуальні засади зазнають і донині. Так, у 2010 р. низка нововведень була внесена Радою з МСФЗ за текстом Концептуальних засад. До речі, у 2010 р. була підготовлена лише частина суттєвих змін

Концептуальних засад складання та подання фінансових звітів, виданих у 1989 р. [77] (усі якісні зміни знайшли своє відображення в новому тексті Концептуальних засад, але також збережена і значна частина старої редакції 1989 р.). Значна робота ще продовжується, оскільки Концептуальна основа є теоретичним базисом для всіх МСФЗ, а для існуючих і потенційних інвесторів (по суті соновних користувачів звітності) важливе розуміння суті фінансової інформації, закладеної в ній, а тому саме інвестори мають бути обізнані зі змінами, внесеними до Концептуальних засад.

Вузьким місцем класичного бухгалтерського обліку є те, що його принципи і методи спрямовані на складання фінансової звітності, в якості первинних показників використовуються лише фінансові дані, а нефінансова складова представлена у Примітках до фінансової звітності, як додаткова інформація. Але ж інтереси користувачів на сьогоднішній день набагато ширше.

Схематично відмінності в новій та старій редакції наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Відмінності в новій та старій редакції Концептуальних засад [52]

<i>Концептуальні засади складання та подання фінансових звітів (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), 1989</i>	<i>Концептуальні основи фінансової звітності (Conceptual Framework for Financial Reporting), 2010</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Баланс</li> <li>- Звіт про прибутки і збитки</li> <li>- Звіт про рух грошових коштів</li> <li>- Звіт про зміни у власному капіталі</li> <li>- Примітки</li> </ul>	<p>Фінансова інформація:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Звіт про фінансовий стан</li> <li>- Звіт про сукупні прибутки та збитки</li> <li>- Звіт про рух грошових коштів</li> <li>- Звіт про зміни у власному капіталі</li> <li>- Примітки</li> </ul> <p>Нефінансова інформація:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Огляд організаційної структури та її зовнішнє оточення</li> <li>- Структура управління в компанії</li> <li>- Огляд ризиків і можливостей</li> <li>- Стратегія і розподіл ресурсів</li> <li>- Стійкість бізнес-моделі тощо</li> </ul>

Як ми бачимо, метою змін, внесених до Концептуальних основ фінансової звітності, є створення єдиної та всеосяжної концепції інтегрованої звітності, яка була б структурована навколо стратегічних

завдань організації, її моделі бізнесу та системи корпоративного управління. Разом з тим, основні фінансові звіти компанії, як і раніше, є базисом фінансової звітності.

Метою Концептуальних засад є «забезпечення послідовного і логічного формулювання МСФЗ» (пункт 8 Передмови до МСФЗ). Інакше кажучи, у Концептуальних засадах викладені встановлені концепції, які Рада з МСФЗ використовує при розробці стандартів, а більшість вимог МСФЗ відповідають концепціям, викладеним у Концептуальних засадах. Однак застосування обмеження, пов'язаного з економічністю обліку (розробляючи стандарти, Рада з МСФЗ оцінює ймовірність того, що вигоди від подання певної інформації виправдають витрати, понесені для того, щоб надати і використовувати дану інформацію [52, пункт QC 38 Концептуальних засад]), як і раніше, призводить до того, що деякі вимоги МСФЗ не максимізують якісні характеристики або інші основні концепції Концептуальних засад.

«Мета фінансової звітності загального призначення полягає в наданні фінансової інформації про звіт організації, яка є корисною для існуючих і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів при прийнятті ними рішень про надання даної організації ресурсів. Ці рішення стосуються купівлі, продажу або утримання часткових і боргових інструментів, а також надання чи погашення позик та інших форм кредитування» [53, пункт OB2 Концептуальних засад]. Щоб оцінити перспективи організації щодо майбутніх чистих надходжень грошових коштів, існуючим та потенційним інвесторам, кредиторам й іншим кредиторам необхідна інформація про ресурси організації, вимоги до організації, і про те, наскільки раціонально й ефективно керівництво та правління організації виконали свої обов'язки з використання ресурсів організації» [52, пункт OB4 Концептуальних засад]. Мета фінансової звітності фокусується на інформаційних потребах постачальників капіталу.

Фінансова інформація має прогностичну цінність, якщо вона може бути використана для прогнозування майбутніх результатів, а також підтверджуючу цінність, якщо вона забезпечує зворотний зв'язок із

попередніми прогнозами.

Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне відображення впливає на прийняття рішень на основі інформації, а оскільки несуттєва інформація не впливає на прийняття рішення, вона не є доречною. Це пов'язано з тим, що суттєвість залежить від специфіки діяльності компанії, тому Концептуальна основа не розглядає окремо поріг суттєвості при розробці стандартів.

Інформація є повною, якщо користувачі можуть зрозуміти суть відображених у звітах економічних явищ на основі вивчення показників звітності, а також описів і пояснень у Примітках до них. Інформація вважається нейтральною, якщо складена без упередженості, що означає відсутність в укладачів намірів викривити показники або спробувати посилити розкриття сильних місць і приховати слабкі. Але, з іншого боку, якщо звітність правильно складена і є нейтральною, це ще не означає, що вона не впливає на рішення користувачів – вважається, що будь-яка корисна інформація впливає на рішення користувачів. А безпомилковість даних у фінансових звітах не означає, що вони ідеально точні – ідеться лише про те, що в процесі формування звітності не були допущені помилки.

Застосування якісних характеристик для оцінки звітності підвищує корисність інформації, поданої в ній. Якщо при розкритті будь-якого факту господарського життя необхідно зробити вибір між доречністю і правдивим поданням, то необхідно проаналізувати наявність якісних характеристик, що підсилюють звітність (порівнянність, надійність перевірки, своєчасність і зрозумілість).

Порівнянність інформації дозволяє користувачу розуміти динаміку показників звітності з урахуванням факторів її формування, зокрема оцінювати, яким саме чином обрані підприємством диспозитивні положення облікової політики вплинули на величину показників. Зауважимо, що порівняння показників одного підприємства за декілька звітних періодів дозволяє ідентифікувати не тільки його нинішній стан, але й тенденції його зміни, дозволяючи оцінити адаптаційні можливості підприємства та його



здатність функціонувати в мінливому середовищі. А порівняння показників різних компаній є корисним з точки зору визначення з них найбільш інвестиційно привабливих та встановлення їх фінансово ризикових ділянок.

Важливо відзначити, що порівнянність означає однорідність. Інформація вважається порівнянною, якщо схожі елементи звітності виглядають однаково і різні елементи виглядають по-різному.

Верифікованість (надійність перевірки) зміцнює довіру до фінансової інформації шляхом надання гарантій того, що інформація правильно складена.

Своєчасність означає, що інформація доступна для інвесторів, кредиторів та інших позичальників у той момент, коли вони можуть її використовувати в процесі прийняття рішень.

Поліпшуюча якісна характеристика «зрозумілість» означає, що інформація, яка може бути важка для розуміння, повинна бути розрахована на розуміння й однозначне трактування користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені в сприйнятті цієї інформації.

У той же час, інвестори, кредитори та інші позичальники для розуміння найбільш складних економічних явищ можуть звернутися до професійних консультантів.

Що ж стосується вітчизняної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку, то НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [81] вимагають принципи формування фінансової звітності: автономності підприємства, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника [81]. Проте, на нашу думку, перелік принципів переплутаний із якісними характеристиками.

Для того щоб фінансова звітність дозволяла досягти мети, згідно з текстом чинних Концептуальних основ (п. 4.1 Концептуальної основа МСФЗ) [52], вона має бути підготовлена, виходячи з базового припущення

(underlying assumptions) про безперервність діяльності (going concern).

Фінансова звітність зазвичай складається на основі припущення про те, що організація здійснює свою діяльність безперервно та здійснюватиме її у видимому майбутньому. Це означає, що організація не має ані наміру, ані необхідності припинити своє існування або суттєво скорочувати обсяги діяльності.

Так, припустивши, що підприємство буде ліквідовуватися, для задоволення потреб користувачів необхідно було б відображати всі активи та зобов'язання за ціною можливої реалізації чи вартістю погашення. Оскільки економічні вигоди, що будуть отримані від активів при ліквідації, як правило, менші за їх балансову вартість, що формується з урахуванням фактичних витрат, проте за умов використання активів за призначенням. Але оскільки передбачається безперервна діяльність, то активи й зобов'язання можуть мати різну оцінку, зокрема первісну (історичну) вартість.

Розвиток ринкових відносин та інтеграція України у світову економічну систему обумовлюють необхідність забезпечення користувачів адекватною економічною інформацією про діяльність господарюючих суб'єктів через систему бухгалтерського обліку, засновану на Міжнародних стандартах фінансової звітності.

Логічна послідовність та інституційні засади імплементації МСФЗ в Україні продемонстровані на рис. 2.1.

Як видно з рис. 2.1, на першому етапі слід проаналізувати переваги та проблеми впровадження МСФЗ в країнах світу з урахуванням їх рівня соціально-економічного розвитку, місця в міжнародних інвестиційних процесах, макроекономічних тенденцій. Це дозволить узагальнити та розробити рекомендації щодо поліпшення якості корпоративної звітності суб'єктів корпоративного сектора економіки на основі аналізу макроекономічних інституційних засад запровадження МСФЗ в Україні.

На другому етапі, керуючись світовим досвідом упровадження економіки у рівних секторах економіки та за різних умов макроекономічного й інституційного середовища, слід визначити вплив

переваг та побудувати системну класифікацію проблем застосування МСФЗ в Україні на державному рівні.

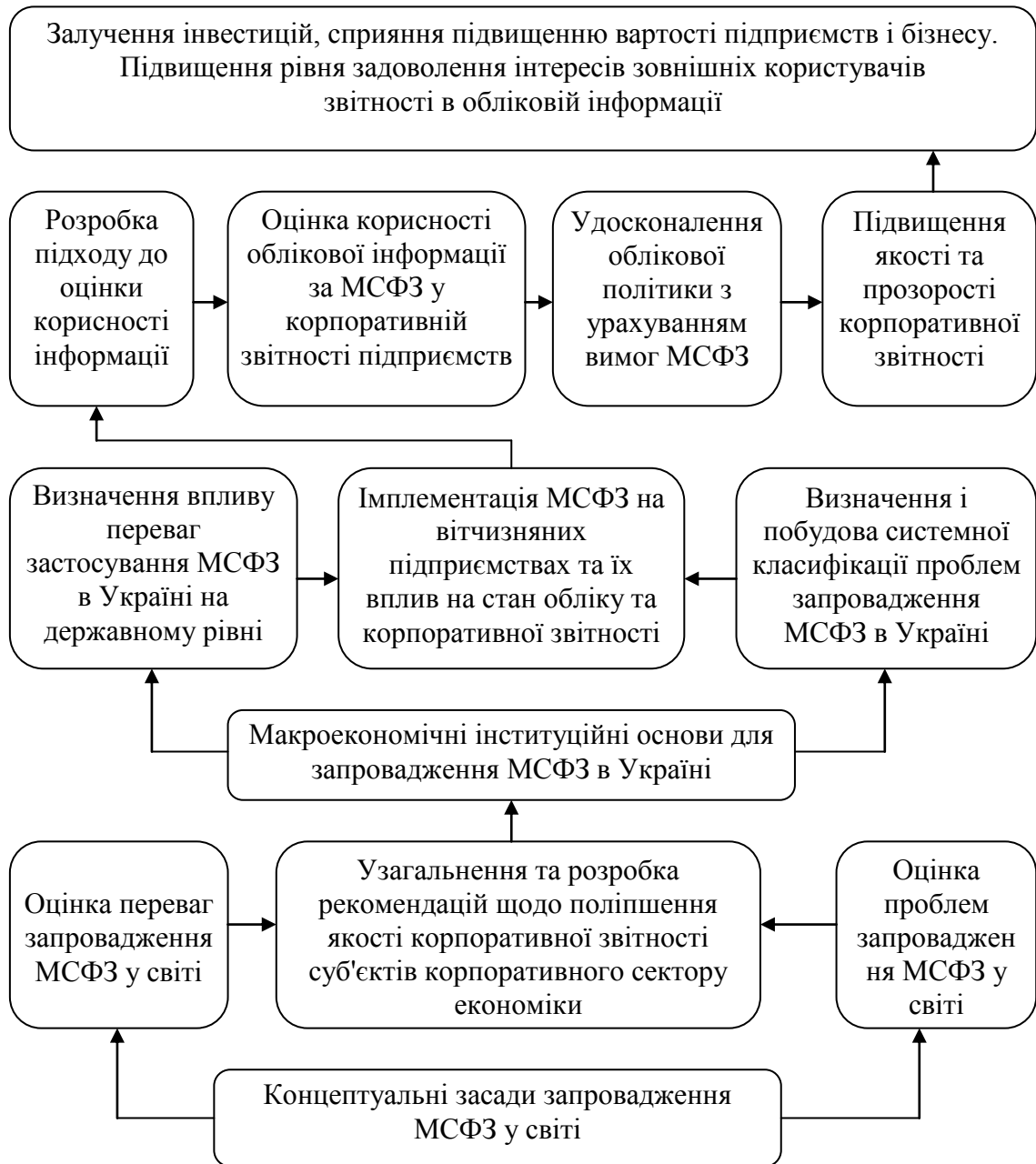


Рис. 2.1. Логічна послідовність та інституційні засади імплементации МСФЗ в Україні

На цьому слід підсумувати організаційний етап імплементации МСФЗ в Україні, починаючи, разом з тим, формування інструментарію використання методологічного інструментарію МСФЗ в практиці діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання. Так, слід теоретично обґрунтувати концептуальний підхід до оцінки корисності інформації та, зокрема, оцінки

корисності облікової інформації за МСФЗ в корпоративній звітності підприємств. Тільки тоді в практиці діяльності стає можливим формування положень облікової політики, яка б відповідала особливостям бізнес-середовища діяльності компанії та враховувала б концептуальні положення та практики МСФЗ.

Застосування заходів, передбачених розробленою логічною послідовністю імплементації МСФЗ в Україні, дозволить підвищити якість і прозорість корпоративної звітності компанії, що розкриває інформацію про свою діяльність правдиво та орієнтоване на задоволення інформаційних інтересів стейкхолдерів шляхом надання високоякісної звітності.

Дослідження проблем формування і застосування Концептуальної основи МСФЗ дозволило сформулювати рекомендації щодо концептуальних положень національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Рекомендації щодо формування Концептуальної основи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України [52]

<i>Елемент Концептуальної основи</i>	<i>Пропозиції щодо формулювання</i>
Мета фінансової звітності загального призначення	полягає в наданні фінансової інформації про компанію, що звітує, яка є корисною для існуючих і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів при прийнятті ними рішень про надання даній організації ресурсів, а також надання транспарентної фінансової інформації про потенційний об'єкт інвестування; опис ризиків і невизначеностей у компанії; моніторинг динаміки створення вартості корпорації; прогнозування та оцінка справедливої вартості корпорації
Якісні характеристики корисної інформації	корисність; прозорість; правдиве подання; порівнянність; можливість перевірки; своєчасність; зрозумілість
Принципи	принцип безперервності

Структурно-логічна схема формування Концептуальної основи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за моделлю Концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ продемонстровано на рис. 2.2.

Наведена на рис. 2.2 схема є моделлю, яка демонструє зв'язки між

елементами інституційного базису розвитку якісної корпоративної звітності та вказує на складові концепції формування корпоративної звітності, які стали предметом розгляду в наступних розділах даного дослідження.

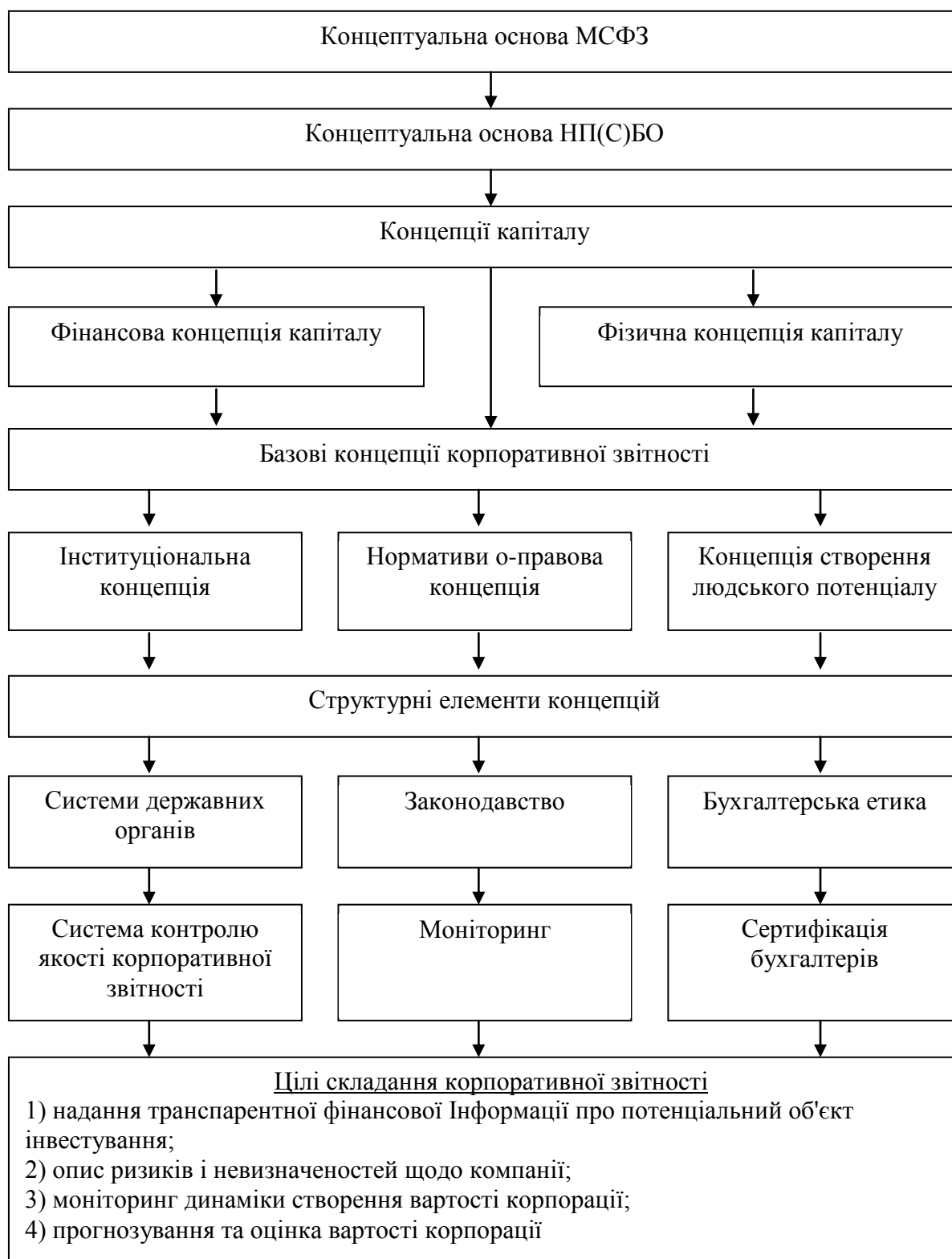


Рис. 2.2. Структурно-логічна схема формування Концептуальної основи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Таким чином, ураховуючи потребу посилення конкурентоздатності вітчизняних компаній та укріплення їх позицій на іноземних ринках, необхідність залучення іноземних інвестицій, зростає значення якісної фінансової інформації про діяльність таких компаній, що розкривається в їх звітах. Це актуалізує питання забезпечення дотримання вимог щодо якості корпоративної звітності, яка активно використовується інвесторами та кредиторами при ухваленні рішень щодо фінансування компанії.

У цьому контексті дослідження еволюції концептуальних основ фінансової звітності як базису МСФЗ дало змогу розробити методологічний підхід до Концептуальних засад складання фінансової звітності за П(С)БО, сформулювати пропозиції щодо визначення цілей, принципів, якісних характеристик, елементів корпоративної звітності, що вдосконалює теоретичну базу національних стандартів і підвищує конвергенцію та транспарентність звітності, складеної з їх використанням.

У ході дослідження виявлено численні відмінності між концептуальними положеннями МСФЗ та П(С)БО, а також тенденцію до розширення панелі показників фінансової звітності за МСФЗ. Це свідчить про зростання ролі інтегрованої звітності, що містить фінансові та нефінансові показники. Вивчення еволюції концептуальних основ фінансової звітності як базису МСФЗ дало змогу розробити методологічний підхід до Концептуальних засад складання фінансової звітності за П(С)БО, сформулювати пропозиції щодо визначення цілей, принципів, якісних характеристик, елементів корпоративної звітності, що сприяє вдосконаленню теоретичної бази національних стандартів і підвищує конвергенцію та транспарентність звітності, складеної з їх використанням для забезпечення ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

### 2.3. Оцінка корисності облікової інформації в корпоративній звітності

Вивчення сутності та змістовного наповнення корпоративної звітності дозволяє зробити висновок про те, що вона повинна бути змодельована аналогічно до внутрішньої звітності, насамперед у частині розкриття інформації не тільки про минулі фінансові результати, майновий стан компанії та обставини її діяльності, але й про майбутні. Практика діяльності американських корпорацій показує, що існують розбіжності між інформацією, що готується для ухвалення управлінських рішень та інформацією, що вважається суб'єктами управління корисною. Це вказує на те, що не завжди детальна й розширена інформація є доречною для цілей управління. В основному це стосується якості управління та рівня задоволення вимог клієнтів.

Зовнішня інформація включає огляд ринку, зокрема питань конкурентного середовища та нормативно-правової бази на рівні регіону. Наприклад, розкривається динаміка ринку, здійснюються прогнози ринкової кон'юнктури та динаміки цін. Огляд ринку є обов'язковим атрибутом прозорості корпоративної звітності, оскільки в ньому відображається ситуація в галузі, тенденції на ринку та умови конкуренції, що дозволяє інвесторам зробити висновки щодо адекватності оцінки керівництвом конкурентного середовища.

Внутрішня інформація, яка відображається у звітності, повинна базуватися на стратегії створення вартості, управлінні нею, на певній вартісній базі. Внутрішня інформація показує взаємозв'язок між бізнес-стратегією і здатністю компанії створювати цінність, генерувати грошовий потік, з урахуванням стратегічних і тактичних ризиків, пов'язаних з очікуваннями стейкхолдерів.

Управління вартістю передбачає порівняння фінансових показників з відповідними показниками конкурентів у розрізі бізнес-сегментів діяльності, загальної прибутковості акцій, грошових потоків, управління ризиками, а також загальних методів управління процесами створення вартості.

Важливим показником для компанії є створена економічна додана вартість (EVA). У багатьох великих корпораціях поширеною є практика відображення у звітності нормативної економічної доданої вартості порівняно з фактичними результатами EVA, що демонструє зв'язок між ним і ринковою капіталізацією компанії.

Вартісна база складається з фінансових та нефінансових показників (матеріальних і нематеріальних активів). До останніх належать інновації, інтелектуальний капітал, торгові марки, бази даних постачальників та споживачів, людські ресурси, репутація корпорації. Великою проблемою є оцінка цих нефінансових, за своєю природою, активів.

Разом із тим, деякі компанії включають у звітність нефінансові показники, зокрема:

1) інновації (прикладом відображення цього показника у звітності є фармацевтична корпорація «Axcap Pharma»);

2) інтелектуальний капітал (наприклад, корпорація «Coloplast Group» у Данії в річному звіті розкриває кількість поданих заявок на патенти, кількість зареєстрованих патентів, частка нових продуктів у товарообігу, кількість скарг і рекламаций, загальний рівень задоволення споживачів;

3) ланцюг постачання-обслуговування (наприклад, шведська авіакомпанія «SAS» у річну звітність вносить такі показники, як число перевезених пасажирів, коефіцієнти завантаження, середню відстань пасажироперевезення). Ці показники є достатньо порівняними з аналогічними показниками інших авіакомпаній США та інших країн. Корпорація також визначає та розкриває у звітності такі показники, як аварії, скасування та затримки рейсів, частку втрачених замовлень на квитки;

4) репутація (прикладом слугує корпорація «Shell») [49, с. 18] (Каспина).

Фактично ці приклади відображення нефінансової інформації в корпоративній звітності мали своє продовження в концепції Інтегрованої звітності.

Вивчення змісту Концептуальних основ МСФЗ та їх вимог щодо окремих об'єктів бухгалтерського обліку вказує на відмінності в підходах до



оцінки корисності інформації, що розкривається про них у звітності.

Облікова політика відповідно до МСФЗ визначається як сукупність конкретних принципів, методів, правил і підходів, прийнятих компанією для підготовки та подання фінансової звітності. Відповідно до українських П(С)БО облікова політика орієнтується не тільки на звітність, а й на бухгалтерський облік.

Розробка облікової політики може ґрунтуватися або на професійному судженні про об'єкти, які не регулюються конкретними стандартами, або на принципах підготовки та подання фінансової інформації.

Облікова політика, сформована за МСФЗ, згідно з ПКІ-18 «Послідовність – альтернативні підходи», передбачає застосування альтернативних варіантів відображення діяльності підприємства при складанні звітності. Наприклад, у МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» основний варіант відображення інвестицій – первісна вартість, а альтернативний – справедлива вартість. При виборі альтернативного варіанта корпорація зобов'язана обґрунтувати цей вибір і розкрити інформацію в примітках до звітності. Наприклад, основні засоби, згідно з МСБО(ІАS) 16, оцінюються або за історичною вартістю, або за переоціненою вартістю. Останній підхід вважається альтернативним, і тому корпорація повинна розкрити в примітках додаткову інформацію про методи переоцінки, а також відомості про незалежного оцінювача.

Облікова політика може бути змінена, якщо інформація, що буде сформована за новими правилами, буде більш доречною і надійною.

Формування облікової політики ґрунтується або на професійному судженні про об'єкти, які не урегульовані конкретними стандартами, або на Концептуальних основах підготовки та подання фінансової звітності. Велике значення в міжнародній практиці має ступінь розкриття облікової інформації, оскільки, з одного боку, ліквідність акцій компанії могла б збільшитися з розкриттям додаткової інформації, а з іншого, – це супроводжується зниженням конкурентоспроможності та/або високими витратами у зв'язку з розкриттям компанією «занадто великого» обсягу

інформації. Щоб оцінити діловий ризик, інвестори потребують відповідної інформації про корпорацію, оскільки інформаційно прозорі корпорації, як правило, платять за ризик меншу інформаційну премію, необхідну інвесторам, отже, у них нижча загальна вартість капіталу. Якісне розкриття інформації у звітності означає, що дані про корпорацію надійні та зрозумілі, стейкхолдери можуть покластися на них при оцінці довгострокових перспектив корпорації.

Формат облікової політики залежатиме від того, яким чином організований облік за МСФЗ на підприємствах, зокрема, у компанії є два шляхи формування звітності за МСФЗ:

1) компанія паралельно веде облік господарських операцій за національними українськими стандартами бухгалтерського обліку та МСФЗ протягом звітного періоду (звітність відповідає вимогам МСФЗ і складена на основі бухгалтерських записів, зроблених упродовж звітного періоду);

2) трансформація звітності, складеної за національними стандартами, у звітність за МСФЗ без ведення паралельного обліку протягом періоду.

Вибір одного з варіантів залежить від того, чи розглядаються поточні дані обліку, який ведеться або може вестися в компанії за МСФЗ, як основа для прийняття тактичних управлінських рішень внутрішніми користувачами бухгалтерської інформації (управлінцями, менеджментом організації).

МСФЗ у деяких випадках надають компанії можливість вибору методологічних варіантів відображення фактів господарського життя в обліку, групування та оцінки елементів звітності. Інакше кажучи, вони передбачають формування компанією облікової політики. Проте, в рамках МСФЗ ця можливість відрізняється від наданої національними стандартами у зв'язку з більшим значенням у МСФЗ застосуванням бухгалтером професійного судження. Необхідність же формування облікової політики компанії, яка складає звітність за МСФЗ, існує в обох описаних вище варіантах організації облікової системи компанії. При цьому мета складання звітності за МСФЗ – донести до зацікавлених осіб інформацію про компанію, яка може бути корисною при прийнятті інвестиційних рішень –

визначає значимість процесу формування облікової політики, що пояснюється залежністю управлінських рішень від змісту звітності компанії, який, у свою чергу, істотно визначатиметься обраною обліковою політикою.

Питання, пов'язані з вибором, застосуванням і розкриттям облікової політики, розглядаються в МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в розрахункових облікових оцінках і помилки» [73]. Вимоги до розкриття інформації про облікову політику, за невеликим винятком, стосуються змін в обліковій політиці та наводяться в МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» [74]. Останній визначає основні статті, які повинні бути наведені у звітності та примітках до звітних форм, об'єкти обліку (основні засоби, фінансові активи та зобов'язання, кредиторська заборгованість тощо), які повинні обов'язково розкриватися в обліковій політиці за МСФЗ.

Сфера застосування МСБО (IAS) 8 розглядає зміни в розрахункових бухгалтерських оцінках, а також виправлення помилок, допущених у попередніх звітних періодах. Крім цього, він установлює правила відображення у фінансовій звітності подій, викликаних зміною облікової політики, облікових оцінок і виправленням помилок. Вибір і застосування облікової політики повинні ґрунтуватися на відповідних МСФЗ, що регламентують порядок обліку та розкриття інформації за окремими об'єктами.

Інформація про основні засоби переважно є корисною для існуючих і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів при ухваленні рішень щодо компанії, яка звітує. Для компаній, у яких основні засоби є значним ресурсом (наприклад, завод для виробничого підприємства, парк автотранспорту для компанії прокату автомобілів, мережа магазинів роздрібної торгівлі та офісні будівлі в компанії сфери послуг), витрати на амортизацію (схожі зі споживанням корисного потенціалу основних засобів) найчастіше є суттєвою статтею витрат при визначенні фінансових результатів їх діяльності та відповідних аналітичних показників.

Порядок обліку основних засобів у МСФЗ визначається МСБО (IAS) 16 «Основні засоби», у національних – П(С)БО 7 «Основні засоби». У

проведеному нами дослідженні рівень збіжності даних нормативних документів можна визначити як високий. Однак, незважаючи на значну схожість, вимоги П(С)БО 7 «Основні засоби» до порядку обліку основних засобів у цілому відрізняються від регламентації МСБО (IAS) 16.

У П(С)БО 7 регламентується різний порядок визначення первісної вартості основних засобів при різних способах їх придбання. На відміну від українського стандарту, МСБО (IAS) 16 не містить окремих вимог до оцінки первісної вартості в кожній із перерахованих ситуацій. Разом із тим, аналіз МСБО (IAS) 16 дозволяє зробити висновок про те, що такою вартістю може бути або «сума сплачених грошових коштів або еквівалентів грошових коштів», або «справедлива вартість іншого зустрічного надання, переданого для придбання активу на момент його придбання або спорудження» [75, МСБО (IAS) 16, п. 6].

Оцінка основних засобів, придбаних у ситуаціях, які не припускають оплату грошовими коштами, може відрізнитися від справедливої вартості тільки у двох випадках: якщо «операція не має комерційного змісту» або «справедлива вартість ні отриманого, ні переданого активу не піддається достовірній оцінці» [75, МСБО (IAS) 16, п. 24]. У таких ситуаціях «первісна вартість оцінюється за балансовою вартістю переданого активу» [75; МСБО (IAS) 16, п. 24]. Відповідно до МСБО (IAS) 16, справедлива вартість основних засобів – це «сума, на яку можна обміняти актив в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними один від одного сторонами» [75, МСБО (IAS) 16, п. 6]. В українських стандартах не передбачена оцінка основних засобів за справедливою вартістю. Вбачаємо, що оцінка безоплатно отриманих об'єктів за ринковою вартістю, як цього вимагає П(С)БО 7, може відповідати справедливій вартості, необхідній за МСБО (IAS) 16, за умови наявності достатньої кількості порівнянних ринкових операцій із аналогічними об'єктами. Разом із тим, поняття «ринкова вартість» і «справедлива вартість», на нашу думку, синонімами не є, оскільки використання ринкових цін є лише одним із способів оцінювання об'єктів за справедливою вартістю.

МСБО (IAS) 16 передбачає дві моделі формування подальшої оцінки основних засобів: за первісною або за переоціненою вартістю [75, МСБО (IAS) 16, п. 29], тоді як у П(С)БО 7 такий підхід відсутній. Підхід до подальшої оцінки основних засобів в українському обліку можна вважати певним аналогом зазначених моделей, оскільки він допускає переоцінку об'єктів ОЗ у випадках, якщо справедлива вартість суттєво відрізняється від залишкової вартості ОЗ на дату балансу [98, п. 16-20].

Модель переоцінки в МСБО (IAS) 16 передбачає, що «об'єкт основних засобів, справедливу вартість якого можна достовірно оцінити, підлягає обліку за переоціненою величиною, рівною його справедливій вартості на дату переоцінки за вирахуванням будь-якої накопиченої згодом амортизації та будь-яких накопичених згодом збитків від знецінення» [75, МСБО (IAS) 16, п. 31]. Наведені правила демонструють неоднаковий підхід до формування оцінки основних засобів у подальшому, оскільки на відміну від міжнародного стандарту, П(С)БО 7 не регламентує подальшу оцінку основних засобів за справедливою вартістю, а також не вимагає обов'язкового обліку їх знецінення. Зазначені розбіжності правил українського та міжнародного стандарту можуть, на наш погляд, призвести до ситуацій, у яких подальша оцінка ОЗ засобів у звітності українських організацій не буде відповідати МСБО (IAS) 16.

Способи нарахування амортизації основних засобів, передбачені П(С)БО 7, на нашу думку, не суперечать способам, зазначеним у МСФЗ. Так, МСБО (IAS) 16 регламентує три якісно різні способи: рівномірне списання; нарахування великих сум амортизації в перші роки використання об'єкта та їх зменшення в наступні роки (прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод відповідно у П(С)БО 7), а також нарахування амортизації пропорційно обсягу випущеної продукції (виробничий метод у П(С)БО 7) [75, МСБО (IAS) 16, п. 62]. Разом із тим, як показує практика, найчастіше українські компанії використовують прямолінійний спосіб амортизації з метою зближення фінансового та податкового обліку, хоча далеко не всі об'єкти основних засобів протягом

строку корисного використання рівномірно переносять свою вартість на витрати виробництва.

Оцінка інвестором корпорації, у яку він передбачає вкладати кошти, повинна базуватися на визначенні прогностичних показників прибутковості, ліквідності та фінансової стійкості, проте прогнозування завжди пов'язане з ризиком помилки, причому, чим не стабільніша ситуація в корпорації, тим вища ймовірність помилкового прогнозу.

Для українських компаній актуальним є аналіз імовірності банкрутства. Основним стейкхолдерам важливо знати, чи зможе корпорація досягти позитивної динаміки фінансових результатів у майбутньому, ефективно управляти оборотним капіталом і розраховуватися з кредиторами, якщо її діяльність протягом декількох періодів була збитковою. Тому в міжнародній практиці міститься вимога розкриття при складанні звітності всіх істотних ризиків, зокрема й аналіз імовірності настання банкрутства.

Внаслідок складної економічної та політичної ситуації в Україні, макроекономічної нестабільності особливого значення набуває розкриття інформації про знецінення основних засобів, нематеріальних активів, фінансових інвестицій і бізнесу в цілому. Звернемося до МСБО (IAS) 36 «Зменшення корисності активів» [70], який визначає порядок розрахунку величини уцінки активів у разі їх знецінення. У національній практиці регламентації обліку аналогом даного стандарту є П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [92].

Ознаками зменшення корисності активів є значні зміни в технології, економічних умовах, кон'юктурі ринку, моральне старіння, фізичне пошкодження активу та інше. Згідно з МСБО (IAS) 36, величина зменшення корисності активу визначається шляхом порівняння його балансової вартості та відшкодування. При цьому сумою очікуваного відшкодування є найбільша з двох величин: справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на продаж або цінність його використання (заснована на прогнозах дисконтована вартість майбутніх грошових потоків, отримання яких очікується від активу) [70, МСБО (IAS) 36, п. 6]. Оцінка майбутніх грошових

потоків від використання активу та ставка дисконту повинні відображати допущення щодо підвищення цін, викликаного інфляцією [70, МСБО (IAS) 36, п.п. 34-40]. Якщо сума очікуваного відшкодування виявиться меншою від балансової, у фінансовій звітності визнається знецінення активу, а його балансова вартість зменшується до відшкодованої. Сума зменшення балансової вартості при знеціненні активу повинна визнаватися витратами в поточному періоді, якщо тільки вона не може бути віднесена на зменшення капіталу, утвореного за рахунок виробленої раніше переоцінки цього об'єкта [70, МСБО (IAS) 36, п.п. 59, 60].

У звітності українських підприємств обов'язково потрібно робити перерахунок балансової вартості основних засобів, а також НМА до справедливої вартості. При цьому велике значення має основа визначення справедливої вартості та підхід керівництва до визначення ключових показників, закладених у прогноз грошових потоків одиниць, які генерують грошовий потік.

Показники корисності бухгалтерської інформації про зменшення корисності активів наведені в таблиці 2.5.

Міжнародним стандартом, який регулює облік нематеріальних активів, є МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи», національним – П(С)БО 8 із однойменною назвою. Рівень конвергенції даних стандартів, як вказує аналіз, проведений у ході дослідження, досить високий (п 3.3, Додаток Ш), однак є кілька ключових показників, які взагалі не передбачені в українському стандарті, зокрема: первісне визнання НМА – об'єднання через інвестиції (IAS 38.33) та щорічний огляд вартості НМА (IAS 38.104, 109).

Основним недоліком вітчизняного П(С)БО 8 є відсутність чітких критеріїв визнання нематеріального активу, на відміну від відповідного міжнародного стандарту [72, МСБО (IAS) 36, п.п. 11-17]. У П(С)БО 8 наведений лише загальний критерій визнання активу: придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його

використанням, і його вартість може бути достовірно визначена [90, п. 6].

Немає згадки також у П(С)БО 8 про отримання НМА в ході об'єднання бізнесу, у результаті внутрішньо створених брендів, торгових марок, а також подальшої оцінки НМА після первісного визнання. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне розкривати у фінансовій звітності показники, наведені в таблиці 2.6, виходячи з оцінки корисності відповідної інформації.

Таблиця 2.5

Показники корисності бухгалтерської інформації з визначення  
знецінення активів [70]

№ з/п	Показники	Відношення показника до:		Предметна площина розкриття корисної інформації
		Облікової політики	Облікової оцінки	
1	Перегляд балансової вартості ОЗ і НМА для визначення чи існують ознаки знецінення	+		<ul style="list-style-type: none"> <li>- сума збитків від знецінення, визнана протягом періоду;</li> <li>- стаття у звіті про сукупний дохід, у яку включені збитки від знецінення;</li> <li>- сума повернення збитків від знецінення, визнана протягом періоду, і стаття звіту про сукупний дохід, у яку ці збитки повертаються;</li> <li>- сума збитків від знецінення / повернення збитків від знецінення, віднесених на інший сукупний дохід протягом періоду</li> </ul>
2	Визначення ОГГК	+		ОГГК, до складу яких входять активи з невизначеним строком корисного використання
3	Визначення справедливої вартості	+		Основа визначення справедливої вартості
4	Визначення цінності використання		+	
5	Списання суми збитків від знецінення		+	
6	Списання повернення суми збитків від знецінення		+	
7	Ключові припущення і оцінки		+	<ul style="list-style-type: none"> <li>- опис ключових припущень, які закладені в прогноз потоків ОГГК;</li> <li>- період, стосовно якого прогнозувалися потоки грошових коштів;</li> <li>- темпи зростання потоків грошових коштів, використані для екстраполяції прогнозу;</li> <li>- ставка дисконту, використана при складанні прогнозу;</li> <li>- аналіз чутливості до змін ключових припущень</li> </ul>
8				Нерозподілення гудвілу
9				ОГГК, у які входять активи з невизначеним строком корисної служби



Таблиця 2.6

## Показники корисності бухгалтерської інформації щодо нематеріальних активів

№ з/п	Показники	Відношення показника до:		Предметна площина розкриття корисної інформації
		Облікової політики	Облікової оцінки	
1	2	3	4	5
1	Класифікація НМА	+		
2	Формування первісної вартості	+		
3	Визначення справедливої вартості	+		
4	Подальша оцінка НМА	+		
5	Чи є термін корисної служби невизначеним або обмеженим. Якщо термін служби обмежений, то необхідно розкрити термін служби і застосовувати методи амортизації		+	
6	Невизначений термін корисної служби		+	Опис основних факторів, що обумовили висновок про цей факт
7	Звірка балансової вартості на початок і кінець періоду			
8	НМА під заставою, обмеження прав власності			
9	Переоцінка	+		- дата, станом на яку проводилася переоцінка; - результат переоцінки, який вказує на зміни за період та обмеження на розподіл залишку між акціонерами; - балансова вартість, яка розкривалася б у фінансовій звітності, якби активи враховувалися за первісною вартістю за вирахуванням зносу; - величина суми дооцінки, яка належить до НМА на початку і в кінці періоду, із зазначенням змін протягом періоду та будь-яких обмежень на розподіл залишку акціонерам
10	Витрати на дослідження і розробку			Витрати на дослідження і розробку, визнані як витрати протягом періоду

Одними з базових об'єктів обліку, цікавих із позицій формування корисної облікової інформації в корпоративній звітності українських компаній, є запаси. Основні положення класифікації, визнання, оцінки та

відображення у звітності запасів регламентується МСБО (IAS) 2 «Запаси» [69] та П(С)БО 9 «Запаси» [93].

Незважаючи на значну схожість, яка нами була оцінена в Додатку Х, вимоги П(С)БО 9 «Запаси» в цілому відрізняються від МСБО (IAS) 2, що призводить до відмінності у формуванні показників запасів у звітності, складеній за українськими та міжнародними стандартами.

У першу чергу, у МСБО (IAS) 2 в складі статті «запаси» не розкривається структура запасів, а лише наводяться різні об'єкти як приклади: «до запасів належать товари, куплені й призначені для перепродажу, ураховуючи, наприклад, товари, куплені підприємством роздрібною торгівлі та призначені для перепродажу, або земля та інше майно, призначені для перепродажу. До запасів також належить готова продукція або незавершене виробництво підприємства, ураховуючи сировину та матеріали, призначені для використання в процесі виробництва» [69, МСБО (IAS) 2, п.8]. У П(С)БО 9 вказано конкретні об'єкти, що можуть належати до запасів підприємства [93, п. 6]. Таким чином, зміст поняття «запаси» в міжнародному стандарті ширший, ніж в українському П(С)БО.

Загальний принцип формування собівартості (первісної вартості) запасів у П(С)БО [93, п. 9], на нашу думку, збігаються з регламентаціями МСФЗ [69, МСБО (IAS) 2, п. 10], оскільки до собівартості запасів належать витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням або виготовленням запасів, і не враховуються загальногосподарські та інші аналогічні витрати, безпосередньо не пов'язані з цим процесом. Аналогічно в обох стандартах у витрати на придбання запасів включаються вартість покупки, імпорتنі мита й податки (крім тих, які згодом відшкодовуються податковими органами), транспортні та інші витрати, пов'язані з процесом придбання запасів.

Основні показники про запаси, які необхідно розкривати, виходячи з оцінки корисності інформації, наведені в табл. 2.7.

Одним зі складних міжнародних стандартів вважається МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [71]. В українському обліку досі не розроблений стандарт, аналогічний IAS 37 (певні положення

визначені у П(С)БО 11 «Зобов'язання»). Однак із позицій розкриття корисності інформації він дуже важливий. Тому визначено основні показники облікової інформації щодо резервів, умовних зобов'язань та умовних активів, які є важливими з точки зору корисності інформації (табл. 2.8).

Таблиця 2.7

## Показники корисності бухгалтерської інформації про запаси [69]

№ з/п	Показники	Відношення показника до:		Предметна площина розкриття корисної інформації
		Облікової політики	Облікової оцінки	
1	Принципи облікової політики, прийняті для оцінки запасів	+		Використовуваний спосіб розрахунку собівартості
2	Балансова вартість			<ul style="list-style-type: none"> <li>- загальна балансова вартість запасів і балансова вартість запасів у класифікаціях, використовуваних даним підприємством;</li> <li>- балансова вартість запасів, які обліковуються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на їх продаж;</li> <li>- балансова вартість запасів, закладених як забезпечення зобов'язань</li> </ul>
3	Витрати періоду			<ul style="list-style-type: none"> <li>- величина запасів, визнана як витрати протягом звітного періоду;</li> <li>- суми будь-яких уцінок;</li> <li>- величина повернення будь-якого списання (уцінки), яка визнається як дохід;</li> <li>- обставини або події, що призвели до відновлення списання запасів</li> </ul>

Одним із непростих завдань формування фінансової звітності є відображення інформації про податкові зобов'язання компаній у зв'язку з можливістю різних підходів до їх відображення в обліку.

У МСФЗ облік зобов'язань компанії з податку на прибуток регламентує МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток» [68], а в системі національних стандартів – П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [91].

Вимагаючи відображення у фінансовій звітності не тільки поточних, а й відкладених податкових зобов'язань (активів), вітчизняний і міжнародний стандарти по-різному регламентують порядок їх визначення. Згідно з П(С)БО 17, причиною виникнення відстрочених податкових зобов'язань

(активів) є тимчасові різниці, що являють собою доходи та витрати, які формують балансовий прибуток в одному періоді, а податкову базу для податку та прибуток – в іншому. Тимчасова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно [91, п. 3]. У МСБО (IAS) 12 таку різницю називають терміною [68, МСБО (IAS) 12, п. 17].

Таблиця 2.8

Показники корисності бухгалтерської інформації щодо резервів,  
умовних зобов'язань та умовних активів [71]

№ з/п	Показники	Відношення показника до:		Предметна площина розкриття корисної інформації
		Облікової політики	Облікової оцінки	
1	Клас резервів	+		<ul style="list-style-type: none"> <li>- балансовий вартість на початок і кінець звітного періоду;</li> <li>- додаткові резерви, визнані протягом періоду, включаючи збільшення існуючих резервів;</li> <li>- суми, використані (тобто реально понесені і списані за рахунок резерву) протягом періоду;</li> <li>- невикористання суми, відновлені протягом періоду;</li> <li>- зрощення дисконтованої суми за звітний період з плином часу і результат змін ставки дисконтування</li> </ul>
2	По кожному виду резервів			Коротка інформація характеру зобов'язання та очікувані терміни вибуття пов'язаних з ним економічних вигід Характер невизначеності щодо величини і термінів їх вибуття Величину будь-якого очікуваного відшкодування, із зазначенням суми активу, який був визнаний у відношенні цього очікуваного відшкодування

Встановити причини, які призводять до виникнення податкових різниць, можна, виходячи з положень Податкового кодексу України [97]. Зокрема, розділом III визначено перелік різниць, на які збільшується або зменшується фінансовий результат до оподаткування. Зауважимо, що використовуваний МСБО (IAS) 12 метод зобов'язань за балансом потребує відображення в балансі компанії всіх відкладених податкових зобов'язань (активів), обумовлених відмінністю балансової вартості активів і зобов'язань

від їх податкової бази, тобто сумою, що присвоюється активу або зобов'язанню для цілей оподаткування.

Показники корисності бухгалтерської інформації про зобов'язання з податку на прибуток наведені в таблиці 2.9 [68].

Таблиця 2.9

## Показники корисності бухгалтерської інформації щодо податку на прибуток

<i>№ з/п</i>	<i>Показники</i>	<i>Предметна площина розкриття корисної інформації</i>
1	Компоненти витрат (доходу) з податку	- будь-яке коригування поточного податку щодо попередніх періодів, визнані у звітному періоді; - сума витрат (доходу) відстрочених податкових, у зв'язку з виникненням і погашенням тимчасових різниць; - відкладені витрати з податку, у зв'язку зі змінами в ставках оподаткування або введення нових податків; - сума витрат (доходу) з податку, що належить до тих змін облікової політики та помилок, які включаються до складу прибутку чи збитку відповідно до МСФЗ (IAS) 8, оскільки їх не можна обліковувати ретроспективно;
2	Залежність між витратами з податку та обліковим прибутком Залежність між витратами з податку та обліковим прибутком	- числова звірка витрат (доходу) з податку і результатів множення бухгалтерського прибутку на застосовну ставку (застосовні ставки) податку з розкриттям інформації про метод розрахунку застосовної ставки (застосовних ставок) податку; або - числова звірка середньої ефективної ставки податку та застосовної ставки податку з розкриттям інформації про метод розрахунку застосовної ставки податку
3	Сукупна сума тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства	
4.	Витрати з податку по припиненій діяльності	- сума відкладених податкових активів і зобов'язань, визнаних у звіті про фінансовий стан, за кожний період; - сума доходу або відстрочених податкових витрат, визнана у прибутку чи збитку, якщо вона не очевидна зі змін у сумах, визнаних у звіті про фінансовий стан
5.	Сума відкладеного податкового активу та характер даних, на основі яких він був визнаний	- використання відкладеного податкового активу залежить від майбутнього оподатковуваного прибутку, що перевищує прибуток, який виникає з відновлення існуючих тимчасових різниць; і - підприємство понесло збитків у поточному, або в попередньому періоді використання відкладеного податкового активу залежить від майбутнього оподатковуваного прибутку, що перевищує прибуток, що виникає з відновлення існуючих тимчасових різниць; і

Дохід є елементом, що характеризує фінансові результати організації, а різниця між доходами й витратами звітного періоду визначає величину прибутку або збитку, впливаючи тим самим на показники власного капіталу.

Разом із тим, показник доходу має для користувачів звітності і самостійний інтерес, у зв'язку з чим, відповідно до більшості національних і міжнародних стандартів, він розкривається окремо у звіті про сукупний дохід. Інвестору для ефективного аналізу необхідне знання структури виручки (за операційними сегментами, за формами оплати), що дозволяє прогнозувати зміни виручки, оскільки темпи її приросту чи зниження плануються не в цілому, а з урахуванням специфіки окремого сегмента.

Нові форми продуктів та послуг, які з'являються в українській економіці, спричиняють проблеми з визнанням доходів. Так, дохід слід визнавати тоді, коли він зароблений і сформований компанією, тобто коли компанія істотним чином виконала все, щоб отримати право на вигоду (товари та послуги обмінені на кошти або пред'явлений рахунок до оплати, отримані в обмін на товари й послуги активи готові до обміну на певну суму грошових коштів або пред'явлений рахунок на їх оплату).

Однак на практиці часто виникають проблеми при визначенні моменту, коли дохід є заробленим. Прикладом є ІТ-галузь, що виробляє програмні продукти, - перехід від продажу програмних продуктів до надання послуг (установка програм, навчання, постійна технічна та інформаційна підтримка, технічне удосконалення), а оскільки ці послуги надаються компанією протягом декількох періодів, тому момент, коли дохід був зароблений, складно визначити.

Невипадково Рада з МСБО (РМСБО) пропонує користувачам із 1 січня 2017 р. враховувати виручку по-іншому, згідно з новим МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за контрактами з клієнтами». На сьогоднішній день стандарти, що регламентують облік доходу, включають МСБО (IAS) 18 «Дохід» і МСБО (IAS) 11 «Договори підряду». Новий МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за контрактами з клієнтами» замінить вказані МСБО.

Рада з МСФЗ розробила абсолютно нову універсальну модель обліку виручки, придатну для застосування і до послуг, і до товарів, і до будівельних робіт. В її основі лежить проста ідея: виручка визнається таким чином, щоб відобразити передачу товарів і послуг замовникові на суму, яка,

як очікується, буде належати компанії в обмін на ці товари та послуги.

Підприємство повинне розкривати облікову політику, прийняту для визнання доходу, зокрема методи, що використовуються для визначення стадії завершеності операцій, пов'язані з наданням послуг; суму кожної значної статті виручки, визнаної протягом періоду, зокрема доходу, який виникає від продажу товарів, надання послуг, відсотків, роялті, дивідендів, суму доходу, який виникає від обміну товарів або послуг, включених у кожну значну статтю виручки. Відповідно в контексті забезпечення корисності звітної інформації описано предметну площину відповідних показників, що наведено в табл. 2.10 [76].

Таблиця 2.10

Показники корисності бухгалтерської інформації щодо відображення доходу

№ з/п	Показники	Відношення показника до:		Предметна площа розкриття корисної інформації
		Облікової політики	Облікової оцінки	
1	2	3	4	5
1	Дохід від надання послуг			Методи оцінки ступеня завершеності
2	Виручка від реалізації товарів			Сума кожного значного виду виручки, визнаного протягом звітного періоду
3	Виручка від надання послуг			Сума кожного значного виду виручки, визнаного протягом звітного періоду
4	Виручка від відсотків, дивідендів, ліцензійних платежів			Сума кожного значного виду виручки, визнаного протягом звітного періоду

Обрання для розгляду корисності облікової інформації описаних вище об'єктів бухгалтерського обліку пов'язане з тим, що вони переважають, як правило, у звіті про фінансовий стан компанії, зумовлюючи її конкурентоспроможність на основі достатньої ресурсозабезпеченості, належного рівня ліквідності та фінансової стійкості. Крім того, важливою є здатність обраних об'єктів генерувати фінансові потоки як у короткостроковій, так і в довгостроковій перспективі.

У результаті вивчення концептуальних засад фінансової звітності за МСФЗ та П(С)БО, визначено, що правдиве подання облікової інформації та

її доречність складає базис корисності такої інформації. Обґрунтовано підхід до трактування корисності інформації, який сприяв ідентифікації критеріїв корисності облікової інформації за окремими об'єктами на основі розробленого алгоритму визначення корисності облікової інформації, який дозволив структурувати порядок використання якісних характеристик при застосуванні МСФЗ таким чином: 1) визначення економічного явища, яке буде потенційно корисним для інвесторів і кредиторів при ухваленні відповідного рішення; 2) ідентифікація типу інформації про це явище, її корисності та економічної доцільності.

## **Висновки до розділу 2**

Вивчення основоположних концепцій та тенденцій розвитку глобалізаційних процесів дозволили встановити їх вплив на розвиток бухгалтерського обліку як інформаційної системи компанії. Вважаємо, що в умовах гострої необхідності побудови конкурентоздатної вітчизняної економіки та укріплення позицій вітчизняних компаній на іноземних ринках товарів, послуг та капіталу, якісна фінансова інформація про діяльність таких компаній, яка розкривається у їх звітах, набуває стратегічного значення.

Цілями складання корпоративної звітності є:

- 1) надання фінансової інформації про потенційний об'єкт інвестування;
- 2) опис ризиків і невизначеностей щодо компанії;
- 3) моніторинг динаміки створення вартості корпорації;
- 4) прогнозування та оцінка вартості корпорації.



## **РОЗДІЛ 3 ГАРМОНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КОНВЕРГЕНЦІЯ УКРАЇНСЬКИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ**

### **3.1. Світова практика гармонізації фінансової звітності**

Основну роботу з розробки МСФЗ веде Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board, IASB). Консультативна рада зі стандартів фінансової звітності являє собою низку економічно розвинених країн з усіх континентів, Міжнародну федерацію (International Federation of Accountants, IFAC), Світовий банк (World Bank), Міжнародна організація комісій із цінних паперів (International Organization of Securities Commissions, IOSCO) та деякі інші міжнародні організації. До завдань Консультативної ради зі стандартів належить визначення пріоритетних напрямків розробки МСФЗ, дослідження наслідків дії прийнятих стандартів, надання консультаційних послуг членам Правління та довіреним особам.

Однією із значущих міжнародних організацій, що займаються проблемами застосування МСФЗ, є Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності, що діє в рамках Конференція ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД) (United Nations Conference on Trade and Development, UNCTAD). Дана група була створена за рішенням Економічної і Соціальної Ради ООН 1982 року з метою участі в процесі міжнародної гармонізації, вимог до обліку та звітності. Вона активно бере участь у даному процесі, забезпечуючи розуміння проблем застосування міжнародних стандартів країнами, що розвиваються та країнами з перехідною економікою, і допомагаючи цим країнам у застосуванні найкращої міжнародної практики.

Визнаючи необхідність урахування думок різних зацікавлених сторін при розробці стандартів та активізації їх практичного застосування, 2005 року РМСБО провела низку структурних змін (було збільшено кількість опікунів (Trustees) з 19 до 22 осіб за рахунок представників країн, що не

належать до Північної Америки і Європи; дещо змінилися функції Консультаційної ради (SAC), яка повинна більш активно забезпечувати взаємозв'язок своїх членів з піклувальниками та РМСБО у вирішенні питань стратегії процесу розробки стандартів та їх застосування, зменшилася кількість його членів з 60 до 40 осіб, головою був призначений представник Бразилії (тобто представник країни, що розвивається). Крім завдання з розробки Інтерпретацій, перед Комітетом з інтерпретацій (IFRIC) поставлено завдання розробки керівництв із застосування, що обумовлено зростаючими потребами в таких документах у зв'язку з більш активним практичним застосуванням МСФЗ. Рада з міжнародних стандартів випустила Меморандум розуміння ролі органів, що встановлюють стандарти, і їх відносин з Радою (Memorandum of Understanding on the Role of Accounting Standard Setters and Their Relationship with IASB).

У 2002 році Європейський Союз прийняв рішення про обов'язкове використання МСФЗ з 01.01.2005 р. для складання консолідованої звітності лістинговими (зареєстрованими на біржі, що публічно торгують своїми цінними паперами) компаніями, яке було закріплено в Постанові № 1606/2002 Європейського парламенту і Ради від 19.07.2002 р. При цьому був створений спеціальний механізм схвалення МСФЗ для застосування в Європі, і обов'язковому застосуванню підлягають тільки схвалені стандарти. Країнам також була надана свобода у вирішенні питання про застосування МСФЗ іншими компаніями, можливість відкласти виконання рішення про обов'язкове застосування МСФЗ для компаній, які торгують тільки своїми борговими цінними паперами або торгують цінними паперами не на європейських ринках і для цих цілей використовують американські стандарти при виконанні певних умов.

Законодавчі та нормативні акти ЄС в сукупності називають “acquis communautaire” (здобутки європейської спільноти), які охоплюють прямі законодавчі акти (угоди), підзаконні акти, а також прецедентне право.

До підзаконних актів належать регламенти, директиви, рішення та рекомендації. Регламенти є нормативними актами, які найбільш тісно

пов'язані з національним законодавством, їх застосовують тоді, коли абсолютно необхідно досягти певної уніфікації. Регламенти є обов'язковими для виконання безпосередньо в усіх державах-членах, і вони вступають в силу без додаткового затвердження відповідного національного законодавства.

У рамках імплементації Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [108] передбачається впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Основними нормативними актами у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС, які передбачаються до використання в Україні як база для розробки відповідного національного законодавства та адаптації існуючих нормативно-правових документів, є:

1) Регламент (ЄС) № 1606/2002 Європейського Парламенту та Ради від 19.07.2002 р. про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [111];

2) Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані звіти окремих видів компаній [36];

3) Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17.05.2006 р. про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [35];

4) Директива 91/674/ЄЕС Ради від 19.12.1991 р. про річні звіти і консолідовані звіти страхових підприємств [38];

5) Директива 86/635/ЄЕС від 08.12.1986 р. щодо річної звітності та консолідованої звітності банків та інших установ [37];

6) Директива Ради 89/117/ЄЕС від 13.02.1989 р. щодо зобов'язання стосовно публікації щорічних бухгалтерських документів структурними підрозділами кредитних та фінансових установ, що створені в державах-членах, головний офіс яких знаходиться на території іншої держави – члена [39];

7) Директива Ради 89/666/ЄЕС від 21.12.1989 р. про вимоги щодо розкриття інформації філіями окремих видів компаній, відкритими у державі-члені, на які поширюється дія права іншої держави [40];

8) Рішення № 14-64 від 08.07.1964 р. про торгові книги та бухгалтерські документи, які підприємства повинні надавати для контролю з боку посадових осіб або агентів вищого органу, які здійснюють перевірки та контрольні інспекції щодо цін [113];

9) Рекомендація Комісії 2001/453/ЄС від 30.05.2001 р. про визнання, оцінку та розкриття питань, пов'язаних із довкіллям у річній звітності та звітах товариств [112].

Згідно з Додатком XXXV до Угоди про асоціацію Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у наступні встановлені терміни з дати набрання чинності цією Угодою.

На думку Голова С. Ф. [29], для успішної імплементації Угоди про асоціацію з ЄС щодо бухгалтерського обліку й аудиту необхідно здійснити комплекс заходів методологічного та організаційного характеру, які охоплюють зокрема:

- 1) перегляд відповідних нормативно-правових актів;
- 2) перегляд порядку формування статистичної фінансової інформації;
- 3) чіткий розподіл функцій щодо контролю та забезпечення дотримання МСФЗ і П(С)БО;
- 4) кадрові зміни, спрямовані на залучення до проведення зазначених вище заходів високопрофесійних і патріотично налаштованих працівників;
- 5) перегляд механізму формування та функціонування Методологічної ради бухгалтерського обліку.

Також, як вважає Голова С. Ф., «імплементація Директиви 2013/34/ЄС потребує внесення змін до Господарського кодексу України, Закону про бухгалтерський облік, Закону про аудиторську діяльність, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку».

Сфера застосування Директиви заснована на певних принципах і не повинна допускати умов, за яких підприємство може ухилитися від дії

Директиви. Крім того, положення Директиви 2013/34/ЄС повинні застосовуватися в тій мірі, у якій вони не суперечать нормам щодо фінансової звітності деяких типів підприємств або нормам про розподіл капіталу підприємства, передбаченим іншими чинними законодавчими актами, прийнятими в ЄС одним або декількома інститутами. Зауважимо, що на рівні ЄС необхідно встановити мінімальні еквівалентні законодавчі вимоги до обсягу фінансової інформації, яку повинні публікувати конкуруючі між собою підприємства.

Разом з тим, Директива повинна забезпечити якомога однакові вимоги до малих підприємств на території всього Європейського Союзу. По суті вона заснована на принципі «спочатку подумай про малий бізнес», щоб уникнути неналежного адміністративного тягара на ці підприємства. Тому держави-члени мають право вимагати від них лише незначного розкриття інформації у вигляді обов'язкових та додаткових пояснень.

Потреба зниження адміністративного тягара на малий бізнес пояснюється також тим, що обмежені ресурси мікропідприємств ускладнюють дотримання трудомістких нормативно-правових вимог. За відсутності окремих правил для мікропідприємств до останніх застосовуються правила, що поширюються на малі підприємства і стають адміністративним тягарем, непропорційним розмірам мікропідприємств. Тому держави-члени мають право звільняти мікропідприємства від деяких застосованих до малих підприємств обтяжливих зобов'язань.

Опублікування фінансової звітності також може бути обтяжливим для мікропідприємств, разом з тим, держави-члени повинні забезпечити виконання вказаної Директиви тому вони звільняють мікропідприємства від обов'язку публічного розкриття фінансової звітності за умови, що балансові дані будуть належним чином надані, згідно з національним законодавством, як мінімум одному спеціально уповноваженому компетентному органу, і що ця інформація буде передана до реєстру суб'єктів господарювання, у якому за заявою можна буде отримати відповідну копію.

Для забезпечення розкриття порівняльної та еквівалентної інформації

принципи відображення та оцінки повинні передбачати принцип безперервності діяльності підприємства, метод обачності та метод нарахування. При цьому залік статей активів і зобов'язань, статей доходів і витрат забороняється, а компоненти активів і пасивів повинні оцінюватися окремо. Разом із тим, має виконуватися принцип суттєвості фінансової звітності при відображенні, оцінці, поданні, розкритті та консолідації інформації, а інформація, визначена як несуттєва, може бути, наприклад, агрегована у фінансовій звітності. З метою забезпечення достовірності інформації, наведеної у фінансовій звітності, статті, відображені в щорічній фінансовій звітності, оцінюються на основі принципу ціни придбання або вартості виготовлення. Розкриття методів оцінки є одним із ключових елементів пояснень до фінансової звітності. Таке розкриття повинно містити зокрема підхід до оцінки різних статей, декларацію відповідності методів оцінки концепції безперервності діяльності, а також будь-які суттєві зміни в прийнятих методах оцінювання.

Існують також обмеження щодо форматів фінансових звітів для забезпечення зіставності інформації, розкритої у фінансовій звітності. Зокрема, необхідно використовувати обмежену кількість форматів балансу, щоб надати користувачам фінансової звітності можливість порівнювати фінансовий стан підприємств усередині ЄС. Тому держави-члени повинні встановлювати один формат балансу, при цьому вони можуть надавати право вибору формату з переліку дозволених форматів. Крім того, допускаються формати звіту про прибутки й збитки, що демонструють або характер витрат, або функцію витрат. Держави-члени так само повинні вимагати використання одного формату звіту про прибутки й збитки, при цьому вони можуть надавати право вибору формату з переліку дозволених форматів.

Не дивлячись на те, що інформація, наведена в балансі та у звіті про прибутки й збитки, повинна супроводжуватися розкриттям у вигляді пояснень до фінансової звітності, для користувачів фінансової звітності малих підприємств, як правило, характерна обмежена потреба в додатковій

інформації, процес зіставлення додаткової інформації для малих підприємств може бути дорогим. Тому впровадження режиму обмеженого розкриття для малих підприємств є виправданим.

Зауважимо, що Директивою передбачено звільнення малих підприємств від обов'язку складання звітів про управління. Незважаючи на важливість звіту про управління та консолідованого звіту про управління як важливого елемента фінансової звітності, беручи до уваги потенційне навантаження на малі та середні підприємства, держави-члени мають право не встановлювати зобов'язання з розкриття нефінансової інформації у звітах про управління таких підприємств. Крім того, вони повинні мати можливість звільнити малі підприємства від обов'язку щодо складання звітів про управління за умови, що ці підприємства розкривають у поясненні до фінансової звітності дані щодо придбання власних акцій, передбачені у ст. 24 (2) Директиви 2012/30/ЄС Європейського парламенту та Ради від 25 жовтня 2012 р. про координацію з метою прирівнювання гарантій, необхідних у державах-членах від компаній [41] у значенні другого параграфа ст. 54 Договору про функціонування Європейського Союзу щодо створення відкритих акціонерних товариств і забезпечення збереження та зміни їх капіталу [42].

Щодо питання організації оприлюднення фінансової звітності, то державам-членам рекомендується розвивати системи електронного опублікування, що дозволяють підприємствам надавати облікові дані, включаючи обов'язкову фінансову звітність лише один раз, при цьому в такій формі, яка забезпечить численним користувачам простоту доступу та зручність користування даними. Щодо подання фінансової звітності рекомендується вивчити можливості створення узгодженого електронного формату, необтяжливого для малих і середніх підприємств.

При цьому, щорічна фінансова звітність та консолідована фінансова звітність повинні перевірятися аудитором. Вимогу про те, що висновок аудитора має зазначати, чи забезпечує щорічна або консолідована фінансова звітність достовірне й об'єктивне уявлення про стан справ згідно з

відповідними стандартами фінансової звітності, необхідно сприймати не як обмеження цього висновку, а як уточнення його контексту. Ця вимога не повинна поширюватися на щорічну фінансову звітність малих підприємств, оскільки для даної категорії підприємств аудит може стати значним адміністративним тягарем, а також ураховуючи незначне розділення функцій управління (у багатьох малих підприємствах одні й ті ж особи одночасно є й акціонерами, і керівниками, а тому не відчують потреби в підтвердженні достовірності фінансової звітності третіми особами).

Однак спрощення режиму звітування передбачено переважно для малих та середніх підприємств, на противагу великим компаніям, особливо суб'єктам суспільного інтересу, зайнятим у видобувній промисловості або в заготівлі корінного лісу. Це пов'язано з потребою підвищення прозорості виплат на користь урядів. Так, указані компанії повинні щорічно складати окремі звіти, розкриваючи значні виплати на користь урядів тих країн, у яких вони здійснюють свою діяльність. Такі підприємства працюють у країнах, багатих на природні ресурси, зокрема корисні копалини, нафту, природний газ і корінний ліс. Звіт повинен містити види платежів (крім тих, які не перевищують 100 000 євро протягом фінансового року), порівнянних із платежами, які розкриваються підприємствами, що беруть участь в Ініціативі прозорості видобувних галузей (Extractive Industries Transparency Initiative, ЕІТІ) (по всій країні та окремих проектах). Звіт покликаний допомагати таким урядам реалізовувати принципи та критерії ЕІТІ і звітувати перед своїми громадянами про виплати, одержані цими урядами від підприємств за розробку ресурсів у межах їх юрисдикції.

У Директиві 2013/34/ЄС також містяться нові критерії класифікації компаній. Розглянемо їх детальніше (табл. 3.1).

Питанням імплементації розглянутої Директиви ЄС присвячені роботи Метелеці В. М. [65] – проведено аналіз основних вимог Директиви порівняно з національним і податковим законодавством України, протедослідження більше стосується професійної етики бухгалтера й регуляторної політики ЄС щодо цього.



Безсумнівно, слід окремо сказати про праці Зубілевич С. Я., у яких вона детально розглядає основні положення нової облікової директиви ЄС [46, с. 15]. Вчений вважає, що її застосування вимагає певних змін у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», а також чітке окреслення сфери використання МСФЗ для малих підприємств.

Значне скорочення вимог до складання звітності, у першу чергу, необхідне для зменшення адміністративного навантаження на малий та середній бізнес, разом із тим, зіставність фінансових показників звітності компаній вплине на можливість шукати додаткове фінансування за межами конкретної країни, усередині ЄС. Таким чином, застосування даної Директиви надає альтернативу компаніям залучати інвестиції не виходячи на фондовий ринок і не використовуючи МСФЗ.

Таблиця 3.1

## Критерії Класифікації компаній відповідно до Директиви 2013/34/ЄС

Показник	Значення	Мінімальний склад звітності
<b>МАЛІ підприємства</b>		
Валюта балансу	До EUR 4 000 000	Баланс і звіт про прибутки і збитки
Чистий оборот	До EUR 8 000 000	
Середня кількість працівників протягом фінансового року	До 50	Обмежений склад Приміток Не потрібне: Звіт керівництва та обов'язковий аудит
<b>МІКРО підприємства</b>		
Валюта балансу	До EUR 350 000	Баланс і звіт про прибутки і збитки
Чистий оборот	До EUR 700 000	
Середня кількість працівників протягом фінансового року	Більше 10	Обмежений склад Приміток Не потрібне: Звіт керівництва та обов'язковий аудит
<b>СЕРЕДНІ підприємства</b>		
Валюта балансу	До EUR 20 000 000	Баланс і звіт про прибутки і збитки
Чистий оборот	До EUR 40 000 000	
Середня кількість працівників протягом фінансового року	До 250	Примітки Обов'язковий аудит Не потрібне: Звіт керівництва
<b>ВЕЛИКІ підприємства</b>		
Валюта балансу	Більше EUR 20 000 000	Баланс і звіт про прибутки і збитки
Чистий оборот	Більше EUR 40 000 000	
Середня кількість працівників протягом фінансового року	Більше 250	Примітки Обов'язковий аудит Звіт керівництва

Проект з конвергенції двох систем стандартів – МСФЗ та GAAP США – був розпочатий 2002 р. між двома організаціями, що займаються

розробкою стандартів, Радою зі стандартів фінансового обліку США) та РМСБО. Метою цього проекту було усунення відмінностей між цими двома системами стандартів фінансового обліку, що повинно було привести до прийняття Комісією з цінних паперів та бірж США рішення щодо адаптації або дозволу використовувати МСФЗ для підготовки звітності компаніями в США, а також до розширення сфери використання МСФЗ на інші країни і, як результат, до формування на їх базі системи глобальних стандартів фінансової звітності.

29 жовтня 2002 р. РМСБО та РСФО США підписують Меморандум про взаєморозуміння процесу конвергенції, який оновлюється і заново публікується в лютому 2006 р. і у вересні 2008 р., уже з кінцевою метою – завершити великі спільні підпроекти до 2011 р. Проект з конвергенції формувався протягом тривалого часу і був розділений на підпроекти по роботі з окремими стандартами.

У квітні 2009 р. лідери G20 публікують Декларацію про посилення фінансової системи, де окремий розділ присвячений стандартам фінансового обліку. Безумовно, у цьому документі, випущеному в розпал фінансової кризи в Європі, особлива увага приділяється оцінюванню фінансових інструментів, а також таким аспектам цього оцінювання, як справедлива вартість, ліквідність, резерви за кредитами, відображення у звітності невизначеності та збалансованості інформації, однак підкреслюється безпосередній зв'язок поліпшення конкретних стандартів обліку та звітності з формуванням єдиної глобальної системи стандартів звітності бізнесу. На саміті в м. Піттсбург (США) у вересні 2009 р. лідери G20 ставлять завдання завершити конвергенцію облікових стандартів у країнах-членах до червня 2011 р.

Одночасно РМСБО проводить дослідження з оцінки можливої дати і методів переходу на переглянуті стандарти, у якому аналізується точка зору компаній, що звітують, аудиторів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів, ураховуючи регуляторів і біржі, з питань методології і тимчасових горизонтів упровадження нових стандартів і підходів з питань

міжнародної конвергенції, а також питань першого застосування компаніями МСФЗ.

У листопаді 2011 р. на саміті в Каннах лідери G20 у своїй декларації (Cannes Summit Final Declaration) знову закликають завершити процес конвергенції і тоді ж говорять про потребу чергового звіту про прогрес. Такий звіт був підготовлений у своїй фінальній версії до квітня 2012 р. і в ньому РМСБО, по суті, рапортувала про завершення основного обсягу робіт із конвергенції, за винятком чотирьох сфер, роботи за якими були перенесені на майбутнє: визнання виручки, лізинг, фінансові інструменти й контракти на страхування.

Наступним логічним кроком було очікування початку використання МСФЗ від країн, які ще ними не користуються. США, будучи батьківщиною єдиної реальної альтернативи МСФЗ, брали активну участь у розробці нової поліпшеної версії МСФЗ, проте на своєму внутрішньому ринку застосовувати МСФЗ відмовилися. Як правило, це пов'язують із високою вартістю процесу переходу для американських компаній [95].

Включення МСФЗ у GAAP США на основі загальних концептуальних основ дозволить вирішити завдання отримання єдиної системи високоякісних і прийнятих для глобального використання стандартів обліку, але в цьому процесі слід мінімізувати вартість і зусилля, необхідні для впровадження МСФЗ у фінансові системи компаній, що випускають звітність у США, а також зберегти повноваження національного розробника стандартів у США. Збереження цих повноважень вбачаємо в доданні РСФО США таких функцій (крім прийняття рішень про включення нових стандартів МСФЗ в чинні GAAP США):

- 1) надання компаніям США, що випускають звітність, додаткових роз'яснень щодо практичного впровадження МСФЗ;

- 2) інформування РМСБО про можливі прогалини в стандартах та надання рекомендацій щодо усунення цих прогалин, а також у спірних питаннях практичного застосування. У разі відсутності рішення, яке задовольнило б потреби ринків капіталу США, РСФО США може

сформулювати додаткові вимоги щодо розкриття інформації; або обмежити вибір між альтернативними методами обліку, дозволеними за МСФЗ, для компаній у США з метою досягнення більшої порівнянності в обліковій практиці США, або встановити свої вимоги в тих областях, які не висвітлені в МСФЗ.

Майже всі юрисдикції, що прийняли до використання МСФЗ, забезпечували певний процес з оцінки придатності цих стандартів для використання на локальних ринках, а також у рамках чинної законодавчої бази та системи звітування. Конкретна конфігурація процесу прийняття рішення з цього питання залежить від низки факторів – із суто технічних (наприклад узгодження з вимогами національного законодавства) до політичних (наприклад прагнення юрисдикції зберегти контроль над розробкою і прийняттям національних стандартів обліку). Такий процес адаптації дозволяв би юрисдикції також впливати на загальний процес розробки стандартів, оскільки потенційна загроза відмови будь-якої юрисдикції від прийняття запропонованого стандарту обліку могла б вплинути на рішення РМСБО щодо сфери впровадження стандарту, методів обліку окремих транзакцій, а також часових горизонтів можливого впровадження окремих стандартів.

З метою розробки глобальних стандартів обліку, що застосовуються в різних юрисдикціях, РМСБО повинна розуміти національні особливості специфічних систем регулювання та звітності. Існуючий процес взаємодії з національними організаціями в розробці стандартів передбачає періодичну комунікацію, зустрічі та обговорення питань обліку та проектів Комітету. Однак необхідно забезпечити ширше залучення експертів з різних країн у роботу над конкретними проектами, процеси комунікації з національними інвесторами з метою виявлення областей, що потребують більш однозначного трактування практичного застосування або розробки додаткових роз'яснень, а також для проведення аналізу наслідків упровадження нових стандартів.

### 3.2. Реформування системи обліку в Україні: проблемні питання впровадження МСФЗ

В Україні процес гармонізації фінансової звітності здійснюється шляхом упровадження МСФЗ для підприємств-учасників ринку цінних паперів та інших підприємства суспільного значення.

Процес реформування бухгалтерського обліку в нашій державі до вимог міжнародних стандартів шляхом їхньої адаптації до економіко-правового середовища та ринкових відносин розпочався із прийняття Кабінетом Міністрів України Постанови від 28.10.1998 року № 1706 «Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності» [106]. Згідно з Програмою реформування бухгалтерського обліку, головним завданням було приведення національної системи обліку та звітності відповідно до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності. Таким чином, Україна здійснила свій стратегічний вибір в орієнтації бухгалтерського обліку на МСФЗ.

1 січня 2000 р. набув чинності Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [101], який установив основоположні вимоги до обліку й звітності; визначив суб'єктів регламентації бухгалтерського обліку, законодавчо закріпив права всіх груп користувачів на отримання достовірної інформації про діяльність підприємств шляхом ведення бухгалтерського обліку й складання звітності за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які не можуть суперечити міжнародним стандартам.

Одним із важливих завдань реформи бухгалтерського обліку було створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності, яка б могла забезпечити необхідною інформацією користувачів, передусім інвесторів. До кінця 1999 року були затверджені 12 першочергових П(С)БО, які вступили в силу з 1 січня 2000 р. З цієї ж дати набув чинності новий План рахунків бухгалтерського обліку активів,

капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та Інструкція про його застосування [103].

2000-2001 рр. були затверджені ще 12 П(С)БО, що дозволило вважати виконаним План заходів щодо впровадження першочергових П(С)БО. У 2001-2009 рр. були прийняті ще 14 П(С)БО, і на сьогоднішній день розробка основних П(С)БО закінчена.

Разом з тим, 2013 року було припинено дію П(С)БО 1-5, які трансформовано в оновлений НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [81] із виведенням методичних рекомендацій щодо змістовного наповнення статей форм фінансової звітності у Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [66], що дозволило надати даному документу більш концептуального характеру та усунути зайву, з даної точки зору, деталізацію.

Крім того, слід позитивно відмітити ухвалення Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [78], які узагальнюють питання, що повинно знайти відображення в обліковій політиці компанії, яка, відповідно, підлягає розкриттю у примітках до фінансової звітності.

У подальшому акцент гармонізації фінансової звітності перемістився на акціонерні товариства, щодо яких з метою розвитку корпоративного бізнесу в Україні був виданий Указ Президента «Про заходи щодо розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах» [107], який зокрема передбачав запровадження міжнародних стандартів та сертифікацію бухгалтерів акціонерних товариств. 2006 року прийнято План першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності [96], яким також передбачені заходи щодо запровадження МСФЗ для небанківських фінансових установ (протягом 2006 р.) та інших суб'єктів господарювання (до 2008 р.).

2007 року була розроблена й прийнята Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні на 2007-2012 рр. [123], у якій були викладені основні заходи щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

2011 року були внесені зміни до Порядку подання фінансової звітності, де конкретизовано перелік підприємств і терміни подання фінансової звітності за МСФЗ [105].

Справжнім проривом можна назвати прийняття 2011 р. Податкового Кодексу України [97], який при всій неоднозначності тлумачень і великій кількості недоліків вивів фінансову звітність підприємств на новий рівень. Зокрема, позитивним моментом є закріплення у ПКУ МСФЗ як стандартів, за якими платники податку на прибуток можуть здійснювати ведення бухгалтерського обліку, дані якого враховуються при визначенні оподаткованого прибутку.

Крім того, у редакції 2015 р. дані такого обліку нарівні з П(С)БО беруться за основу для розрахунку фінансового результату до оподаткування, а також різниць, на які він збільшується або зменшується для розрахунку бази оподаткування податком на прибуток (згідно з вимогами розділу III ПКУ).

Періодизація реформування системи обліку в Україні, була предметом дослідження багатьох українських учених та дослідників, зокрема С.Ф. Головим виділено кілька етапів гармонізації фінансової звітності українських підприємств до МСФЗ, які проводилися паралельно з реформами бухгалтерського обліку в Україні [27, с. 167].

Харламова О. В. пропонує виділяти п'ять етапів у процесі імплементації МСФЗ в Україні: «1) 1992-1998 рр. – створення передумов запровадження МСФЗ; 2) 1998-2000 рр. – оновлення національного законодавчого поля бухгалтерського обліку на засадах, що не протирічать МСФЗ; 3) 2000-2007 рр. – визнання обліково-звітної сфери пріоритетною в процесі адаптації національного законодавства до вимог ЄС; 4) 2007-2011 рр. – прийняття та реалізація Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні; 5) 2012-дотепер – застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» [128, с. 246].

Озеран А. В. у своєму дослідженні [84, с. 187] також виділяє 5 етапів процесу впровадження МСФЗ, зокрема: 1) 1992-1995 рр. – початок реформ;

2) 1995-1998 рр. – робота вчених; 3) 1998-2000 рр. – так звана «Велика реформа»; 4) 2000-2007 рр. – гармонізація; 5) 2007-2012 рр. – імплементація МСФЗ в Україні.

Як зазначає С.Ф. Голов, «з 2000 р. відбулося запровадження нової системи бухгалтерського обліку в Україні та здійснена спроба досягнення високого рівня гармонізації національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з МСФЗ» [27, с. 169].

Сприяли гармонізації П(С)БО та МСФЗ прийняті у 2005-2007 рр. П(С)БО 30 «Біологічні активи», П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», П(С)БО 31 «Фінансові витрати», а з іншого боку, було затверджено Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань, яке по суті своїй суперечило положенням Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Актуалізувалося питання гармонізації бухгалтерського обліку також і з появою перспектив партнерства, економічної інтеграції та співробітництва внаслідок розширення ЄС у 2004 р. Це спонукало до підписання 12 лютого 2005 р. Плану дій «Україна - ЄС», який передбачав необхідність адаптації та забезпечення ефективної імплементації основних принципів відповідних міжнародних правил і стандартів, а також правил і стандартів ЄС.

У Резолюції Міжнародної конференції «Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до Плану дій «Україна - ЄС», що відбулася в липні 2005 р., щодо стану обліку вказувалося:

- 1) бухгалтерський облік в Україні та країнах-членах ЄС базується на єдиних принципах;
- 2) П(С)БО не охоплюють усі МСФЗ і не передбачають певні альтернативні методи обліку, передбачені МСФЗ;
- 3) П(С)БО вимагають повного розкриття інформації тільки для тих підприємств, які публікують річну фінансову звітність.

У зв'язку з цим було прийнято рішення про необхідність приведення П(С)БО в повну відповідність вимогам ЄС з урахуванням змін, внесених до МСФЗ в останні роки, а також про необхідність розробки нових



національних стандартів, що відповідають міжнародним. Крім того, було визначено низку підприємств, які зобов'язані складати та подавати фінансову звітність відповідно до МСФЗ.

Необхідність продовження реформування системи в країні знайшла висвітлення в прийнятих у 2007 р. документах: Розпорядженні Кабінету Міністрів України «Про прийняття Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» [109] та Постанові «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки» [83].

Період 2007-2011 рр. вирізняється значними зусиллями та здобутками в реформуванні системи бухгалтерського обліку в Україні. За цей період розроблено та впроваджено ще 7 П(С)БО, покладено початок переходу бюджетних організацій на МСБОДС (міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора) (з цього приводу зауважимо, що на папері такий перехід закріплено, проте реальних механізмів, методологічного базису та кадрової відповідності в бюджетних установах не було, незважаючи на те, що застосування професійного судження, характерного для МСФЗ, в українських бюджетних установах ніколи не передбачалося – ці фактори суттєво загальмували даний процес і відклало його до нинішнього часу).

2010 р. можна вважати початком нового етапу гармонізації фінансової звітності, оскільки останніми постановами уряду дозволено пряме використання МСФЗ не тільки компаніями, які обов'язково подають звітність по МСФЗ, але й будь-якими іншими підприємствами, які самостійно визначили доцільність використання таких стандартів.

Процес упровадження МСФЗ в Україні відбувався паралельно з реформуванням системи бухгалтерського обліку та аудиту, становленням системи державних регуляторів, які є частиною інституційного середовища економіки країни: Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України, Аудиторської палати України, Національної комісії з фінансових послуг,

громадських організацій (САУ, ФПБАУ).

Протягом 10 років (2000-2010 рр.) було здійснено кілька спроб упровадження МСФЗ в Україні, однак фактична дата переходу весь час переносилася. Точкою відліку переходу на МСФЗ акціонерних товариств можна вважати 2010 р., коли набув чинності Порядок заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться в лістингу [104], у якому з'явилася наступна вимога додаткового розкриття інформації публічними акціонерними товариствами про свою діяльність на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Відповідно до плану дій щодо реалізації Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [109] були внесені зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що набрали чинності з 01.01.2012 р. Останні зміни свідчать, що для підготовки фінансової звітності повинні використовуватися міжнародні стандарти, якщо вони офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України. При цьому публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії, а також підприємства, що здійснюють різні види діяльності відповідно до переліку Кабінету Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ. Інші ж підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності.

Таким чином, починаючи з 2012 р., в Україні паралельно співіснують національні П(С)БО і МСФЗ. Відзначимо ще один важливий факт – у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, який набрав чинності з 01.01.2011 р., були внесені досить серйозні зміни і в П(С)БО [97]. Очевидно, така ситуація не може позитивно позначитися на організації бухгалтерського обліку господарюючих суб'єктів, а спроби адаптувати бухгалтерський облік під вимоги податкового законодавства не можуть бути успішними, оскільки існуючі відмінності об'єктивно обумовлені різними цілями, принципами, покладеними в їх основу, розбіжністю об'єктів обліку, способів розрахунку

бази оподаткування і т.д.

Дослідженням проблематики впровадження МСФЗ в Україні присвячено багато робіт та отримано чимало наукових і практичних здобутків.

Ластовецький В. О. основним позитивом вважає те, що «національні стандарти не є копіями МСФЗ, а враховують особливості й позитивне надбання радянського періоду» [58, с.36].

В. М. Жук вважає, що «основою запровадження МСФЗ в Україні має бути концепція їх адаптування під національне інституційне середовище з урахуванням посилення ефекту інституціональної правонаступності в глобальному світі» [43, с. 113]. Зокрема, створення належного інституційного середовища, на його думку, сприятиме еволюційній гармонізації та зведенню до нуля розбіжностей між П(С)БО та МСФЗ.

Мельничук Б.В. відмічає, що «законодавчі зміни, що відбулися останнім часом у плані реформування бухгалтерського обліку, є лише першим кроком до запровадження застосування МСФЗ в Україні. Ці зміни потребують невідкладного здійснення низки заходів на всіх рівнях ієрархії інституціонального забезпечення запровадження МСФЗ, успішна реалізація яких у результаті має сприяти поступовому входженню України до країн, що мають методологічний вплив на розвиток глобальної системи бухгалтерського обліку. Це дасть можливість урахувати національні інтереси та інституціональні особливості розвитку вітчизняної економіки в плані більш привабливого та достовірного висвітлення цінностей, притаманних вітчизняній економіці» [64].

У дослідженні О. В. Харламової [128, с. 44] виділені проблеми впровадження на макrorівні (інституційні, правові, методологічні) та мікрорівні (технічні, фінансові, кадрові).

Законодавчою основою впровадження МСФЗ в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [101], який передбачає застосування МСФЗ публічними акціонерними товариствами, банками, страховими компаніями, які складають фінансову

звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами з 2012 р., підприємствами, які надають фінансові послуги (крім страхування та пенсійного забезпечення) з 2013 р., підприємствами, що здійснюють допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування, з 2014 р., усіма іншими підприємствами, які самостійно визначають доцільність використання міжнародних стандартів для складання фінансової звітності.

Для складання фінансової звітності використовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать указаному Закону й офіційно опубліковані на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики (Міністерство фінансів України).

Основними умовами використання МСФЗ в Україні для складання фінансової звітності є «непротиріччя» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме цілям ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (надання користувачам для прийняття рішень повної правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства) та основним принципам, на яких базується бухгалтерський облік і фінансова звітність. На практиці ведення обліку українськими підприємствами ця норма часто порушується.

Найсерйозніші відхилення від системи МСФЗ, як правило, є в нормативних документах, які не містять у назві слово «стандарт». Це дає формальний привід Міністерству фінансів України використовувати їх положення, оскільки вони формально не підпадають під категорію стандартів та під гарантію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Або державні регулятори, виправдовуючи свої вимоги, стали посилатися на Концептуальну основу МСФЗ, яка дозволяє нібито висловлювати свою професійну думку [52]. Згадана у вступі до Концептуальної основи МСФЗ можливість висувати інші або додаткові вимоги до звітності урядами не означає, що можна порушувати норму

Закону, яка встановлює, що національні стандарти не можуть суперечити МСФЗ.

Багато українських бухгалтерів плутають поняття «не суперечить МСФЗ» з поняттям «відповідає МСФЗ». У звітності з'являються такі багатообіцяючі застереження «Фінансова звітність складається відповідно до МСФЗ, ведення обліку на підприємстві здійснюється відповідно до чинного законодавства України» [127].

Головні бухгалтери українських компаній, ігноруючи основні постулати МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [67], складають звітність за національними стандартами, потім розкривають більш детально Примітки, вважаючи, що такий підхід відповідає МСФЗ, або навпаки, декларуючи, що звітність складена за МСФЗ, зводять її до формату національної уніфікованої звітності. Нагадаємо, що в МСФЗ (IFRS) 1 міститься вимога розкривати в Примітках до звітності недвозначну норму про наявну і безумовному заяву про відповідність звітності МСФЗ.

Якщо компанія подає звітність відповідно до міжнародних стандартів, необхідно керуватися положеннями МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», який передбачає перегляд усіх активів, зобов'язань і рахунків капіталу на предмет відповідності МСФЗ.

Певні труднощі відчують бухгалтери, заповнюючи форми бухгалтерської звітності та подаючи її регулятору. Справа в тому, що підприємства інформують про обраний пакет стандартів у звітності, вибравши позначку у відповідній формі фінансової звітності, і подальше додаткове інформування органів державної статистики вже не потрібно. Підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність за МСФЗ, надсилають листом відповідну інформацію органам статистики. Проблема полягає в тому, що звітність, складена за МСФЗ, не відповідає затверженому формату української звітності.

Міністерство фінансів України задекларувало, що перехід до використання МСФЗ здійснюється при мінімальних трансакційних витратах.

Це стосується як суб'єктів господарювання, яким не нав'язується обов'язкове навчання, ні сертифікація фахівців, яким безкоштовно надаються навчальні матеріали, так і держави, яка не витратила додаткові бюджетні кошти на забезпечення процесу переходу. Інакше кажучи, держава не тільки не витратила жодної бюджетної копійки на процес переходу до МСФЗ, але й підійшла до цього процесу формально і непослідовно. Це, у першу чергу, стосується дати переходу на МСФЗ. Як було зазначено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», акціонерні товариства повинні складати звітність за МСФЗ з 31.12.2012 р., відповідно дата переходу – 01.01.2011 р., але після довгих коливань у листопаді 2011 р. було опубліковано спільний лист, який лише посилив непорозуміння з цього приводу.

Ураховуючи стислі терміни впровадження МСФЗ, 2012 рік по суті був перехідним періодом. Беручи до уваги особливості такого періоду при оцінюванні ситуації щодо впровадження МСФЗ, було прийнято консенсусне рішення щодо першого застосування МСФЗ в Україні. Спільними зусиллями регуляторів, аудиторів, користувачів фінансової звітності та професіоналів практиків було видано Лист від 07.12.2011 р. № 12-208/1757-14830/31-08410-06-5/30523/04/4-07/702 [102] стосовно першого застосування МСФЗ.

Багато підприємств, які на момент появи вказаного Листа вже провели переоцінку основних засобів, опинилися перед вибором – коли саме слід подавати остаточний пакет фінансових звітів. І з метою економії коштів на проведення трансформації подали звіт про фінансовий стан за 2 роки, а звіт про сукупні прибутки – за один рік. Остаточним пакетом за МСФЗ стала звітність за 2013 рік, хоча незрозумілим для компаній залишилося питання, як бути з проведеною раніше переоцінкою, адже вона була проведена не на дату переходу. Такі непослідовні дії регуляторів призвели до того, що значна кількість підприємств перший звіт по МСФЗ подали з відображенням частково недостовірної інформації стосовно основних засобів.

Бухгалтерський облік в Україні орієнтований, насамперед, на податковий облік, тому він фактично має вторинний характер. Бухгалтери

намагаються гармонізувати податковий і бухгалтерський облік, віддаючи перевагу правильному оподаткуванню. Додатковою причиною такої ситуації також став той факт, що тривалий час фінансова звітність в Україні не була затребувана. Високий рівень корупції і тіньові обороти не дозволяли інвесторам базувати свої рішення на офіційному комплекті фінансової звітності. Державні органи в особі Державної служби статистики України притягували до адміністративної відповідальності суб'єктів господарювання та їх посадових осіб за неподання звітності з нарахуванням штрафів, мізерних по мірках бізнесу.

На думку А. Кірша, «за винятком бухгалтерських служб декількох десятків великих акціонерних товариств, переважна більшість українських бухгалтерів стандарти з бухгалтерського обліку сприймають украй формально. Усі остаточно перестали всерйоз займатися бухгалтерським обліком, і, по суті, переключились на податковий – завжди актуальний і штрафонебезпечний» [23, с. 5].

Традиційно бухгалтерська звітність в Україні складалася виходячи з юридичної форми, а не з економічного змісту. Більше того, менеджери фактично в ручному режимі можуть регулювати показник «балансового прибутку». Про даний факт свідчить думка аудиторів, які попереджають інвесторів про це, тому зазначений підхід може призводити до зловживань: «Труднощі юридично деталізованих, заснованих на законі стандартів, у тому, що визначаючи точно юридичну грань, вони заохочують діяти максимально близько до неї або навіть перевіряти її на міцність. Вони заохочують пошук дір у законодавстві та девальвують професійне судження».

Законодавство України, зокрема Порядок № 419, вимагає подання квартальної фінансової звітності, а відповідно, суб'єкти господарювання, які використовують МСФЗ, зобов'язані подавати квартальну фінансову звітність. Законом встановлено мінімальний обсяг квартальної звітності, яка може вимагатися державними користувачами фінансової звітності, і така система в цілому відповідає МСФЗ.

Наказом Міністерства фінансів України затверджені стандартні форми фінансової звітності. Так, для складання першої річної звітності, яка повністю відповідає МСФЗ, питання форми подання звітності були вирішені з урахуванням альтернативних підходів, зокрема: удосконалено стандартні форми фінансової звітності з урахуванням обов'язкових вимог МСФЗ, затверджено номенклатуру статей фінансової звітності з наданням права суб'єктам господарювання самостійно вибирати форму фінансової звітності (ідеться про додаткові рядки, передбачені в Додатку 3 до НП(С)БО 1), упроваджено подання фінансової звітності в електронному вигляді. Крім того, визначено, що при вдосконалених стандартних формах фінансової звітності інформація щодо подачі в іншій формі на вимогу інвестора розкривається в Примітках до фінансової звітності.

Виходячи із вищезазначеного, можна зробити висновок про те, що перехід на МСФЗ, задекларований урядом України, практично відбувся в 2012-2013 рр. Оцінюючи в межах даного дослідження, наскільки правильним та послідовним був цей процес, ми дійшли таких висновків.

В Україні був частково створений інституційний механізм для впровадження міжнародних стандартів звітності. Зокрема, Міністерством фінансів України був забезпечений доступ до текстів Міжнародних стандартів фінансової звітності, відбулося удосконалення Плану рахунків та порядку його застосування підприємствами (крім банків) згідно з МСФЗ, внесено зміни до Положення (стандартів) бухгалтерського обліку щодо уточнення сфери їхнього застосування, було налагоджено співробітництво з РМСБО щодо запровадження в Україні МСФЗ.

### **3.3. Аналіз рівня конвергенції національних П(С)БО та МСФЗ**

П(С)БО охоплюють більшість чинних МСФЗ, але не копіюють їх. Деякі національні стандарти (наприклад П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 16 «Витрати» і т. д.) об'єднують положення кількох МСФЗ, а з



іншого боку, є національні стандарти, які не мають аналогічного міжнародного стандарту.

На відміну від МСФЗ, українські стандарти не передбачають альтернативних підходів щодо розробки облікової політики, зокрема в частині:

- 1) виправлення суттєвих помилок та змін в обліковій політиці (МСБО 8);
- 2) гудвілу і коригування справедливої вартості після придбання зарубіжного підприємства (МСБО 21);
- 3) витрат на позики (МСБО 23);
- 4) інвестицій у дочірні підприємства (МСБО 27);
- 5) інвестицій в асоційовані підприємства (МСБО 28);
- б) відображення в консолідованих звітах часток участі в капіталі спільно контрольованого підприємства (МСБО 31).

Аналізу відповідності П(С)БО міжнародним стандартам присвячений пункт монографії Голова С.Ф., де докладно розглядаються відмінності П(С)БО від положень МСФЗ щодо подачі інформації в балансі, у звіті про фінансовий результат, Звіті про рух грошових коштів, звіті про власний капітал. Базою для нашого дослідження також послужила розробка вченого щодо ступеня невідповідності П(С)БО міжнародним стандартам [27, с. 203].

У роботі О.В. Харламової невідповідність вимог НП(С)БО і МСФЗ систематизовано за двома ознаками: методологічні та прикладні [125, с. 51].

П(С)БО України розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України, а, як указувалося раніше, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вимагається, щоб вони не суперечили МСФЗ.

Порівняльний аналіз національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку наведено в таблиці 3.2.

П(С)БО хоча й розроблені на основі МСФЗ, проте не відображають повністю останніх змін, внесених до МСФЗ. До прикладу, у рамках П(С)БО не охоплені певні останні стандарти (МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 4 «Договори страхування»), а також інші

стандарти, затверджені певний час тому (МСБО 37 «Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи», МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»).

Таблиця 3.2

## Порівняльний аналіз П(С)БО та МСФЗ

<i>МСФО</i>	<i>П(С)БО</i>
1	2
Міжнародні стандарти фінансової звітності	
МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	Немає
МСФЗ 2 Платіж на основі акцій	П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»
МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу	П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»
МСФЗ 4 Страхові контракти	Не має
МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»
МСФЗ 6 Розвідка та оцінка запасів корисних копалин	П(С)БО 33 «Витрати на розвідку корисних копалин»
МСФЗ 7 Фінансові інструменти: розкриття інформації	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
МСФЗ 8 Операційні сегменти	П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»
МСФЗ 9 Фінансові інструменти	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
МСФЗ 10 Консолідована фінансова звітність	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» П(С)БО 20 «Консолідована Фінансова звітність»
МСФЗ 11 Спільна діяльність	Немає
МСФЗ 12 Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання	Немає
МСФЗ 13 Оцінка справедливої вартості	Немає
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	
МСБО 1 Подання фінансової звітності	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
МСБО 2 Запаси	П(С)БО 9 «Запаси»
МСБО 7 Звіт про рух грошових коштів	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
МСБО 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах »
МСБО 10 Події після звітного періоду	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах »
МСБО 11 Будівельні контракти	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»
МСБО 12 Податки на прибуток	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»
МСБО 16 Основні засоби	П(С)БО 7 «Основні засоби»
МСБО 17 Оренда	П(С)БО 14 «Оренда»
МСБО 18 Дохід	П(С)БО 15 «Дохід»
МСБО 19 Виплати працівникам	П(С)БО 26 «Виплати працівникам»
МСБО 20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	Немає
МСБО 21 Вплив змін валютних курсів	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»
МСБО 23 Витрати на позики	П(С)БО 31 «Фінансові витрати»
МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони	П(С)БО 23 «Розкриття інформації але пов'язаним сторонам»
МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення	Немає
МСБО 27 Консолідована та окрема фінансова звітність	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»
МСБО 28 Інвестиції в асоційовані підприємства	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
МСБО 29 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	П(С)БО 22 «Вплив інфляції»
МСБО 32 Фінансові інструменти: подання	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
МСБО 34 Проміжна фінансова звітність	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Продовження таблиці 3.2	
МСБО 36 Зменшення корисності активів	П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»
МСБО Забезпечення, умовні зобов'язання 37 та умовні активи	Немає
МСБО 38 Нематеріальні активи	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
МСБО Фінансові інструменти: визнання та оцінка 39	П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» П(С)БО 11 «Зобов'язання»
МСБО 40 Інвестиційна нерухомість	НСБО 32 «Інвестиційна нерухомість»
МСБО 41 Сільське господарство	П(С)БО 30 «Біологічні активи»
Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»
Немає	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»
Немає	П(С)БО 11 «Зобов'язання»
Немає	П(С)БО 16 «Витрати»

Вимоги до розкриття інформації в П(С)БО є не такими суворими; наприклад, МСФЗ вимагають розкриття виплат підприємства ключовим співробітникам (керівному персоналу та пов'язаним сторонам), а П(С)БО цього не вимагають, оскільки на державному рівні відсутня належна система моніторингу кінцевих вигодонабувачів (у розумінні співвідношення системи нагляду за відповідністю винагород керівників великих та суспільно значимих компаній результатам їх фактичної діяльності).

Існують ключові розбіжності між П(С)БО та МСФЗ, які можуть значно впливати на порівнянність фінансової звітності компаній, складеної за правилами П(С)БО:

1) окремі аспекти МСФЗ, зокрема вимога розкриття кінцевих власників та певні вимоги МСБО 24 «Операції з пов'язаними сторонами», а також методи обліку похідних фінансових інструментів не охоплюються правилами бухгалтерського обліку в національних стандартах;

2) згідно з національними стандартами, підприємства повинні подавати консолідовану фінансову звітність, утім навіть розроблений НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [82] не дає належного нормативно-правового забезпечення для регулювання сфери охоплення консолідації, отже, суттєві інвестиції в дочірні підприємства, асоційовані компанії та взаємні фонди можуть залишатися за рамками консолідації;

3) правилами бухгалтерського обліку не охоплюється нарахування невикористаних відпускних та створення інших резервів згідно з вимогами МСБО 37, хоча фактично вони передбачені в П(С)БО 11 «Зобов'язання»,

яке, разом із тим, не містить чіткої системи критеріїв визнання й класифікації забезпечень та умовних зобов'язань.

Ще одним джерелом «розриву в стандартах» є випадки встановлення регуляторами, такими як, наприклад, Національний банк України, правил обліку для регульованих ними суб'єктів, які відрізняються або суперечать вимогам стандартів бухгалтерського обліку. Зазвичай, регулятори вимагають подання інформації, урахувуючи фінансову інформацію, від регульованих ними осіб у більшому обсязі, ніж той, що міститься в обов'язковій звітності загального призначення (це стосується банківських установ, небанківських фінансових установ та страхових компаній). Звітність, встановлена регулятором, може мати базу, відмінну від визначеної чинними стандартами бухгалтерського обліку, і регульованим підприємствам доводиться вирішувати відповідні розбіжності, як правило, на користь виконання регуляторних вимог. Такий «розрив у стандартах» є очевидним у банківському секторі України; банки складають обов'язкову фінансову звітність за МСФЗ та окрему фінансову звітність згідно з правилами бухгалтерського обліку НБУ (що базуються на МСФЗ), які містяться в нормативних документах НБУ.

Підприємства повинні подавати щорічну фінансову інформацію до Державної служби статистики України та до податкових органів разом із податковими деклараціями з податку на прибуток підприємства, адже, як згадувалося раніше, на сьогодні дані таких декларацій співставляються з даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) у частині показника фінансового результату до оподаткування.

Іншими прикладами недотримання стандартів, виявленими під час дослідження облікової практики підприємств, що складають фінансову звітність за МСФЗ, є такі:

- 1) відсутність розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами;
- 2) відсутність розкриття чинної облікової політики;
- 3) відсутність нарахування забезпечень щодо зобов'язань, оцінка яких не підкріплюється первинною документацією третіх сторін; нарахування

подібних забезпечень зазвичай не дозволяється правилами податкового обліку, зокрема нарахування відпускних та резерву на покриття збитків від сумнівної дебіторської заборгованості;

4) відсутність нарахування відстрочених податків;

5) відсутність розкриття прибутку на акцію;

6) облік активів за історичною вартістю за наявності свідчень про зменшення корисності;

7) неохоплення консолідованими фінансовими звітами всіх контрольованих дочірніх підприємств та структур спеціального призначення;

8) низький рівень дотримання вимог та формальність складання звітності за сегментами;

9) слабе розкриття переоцінених основних засобів за наявності свідчень про значні переоцінки;

10) слабкість розкриття нематеріальних активів, особливо в частині перегляду на предмет зменшення корисності;

11) низька якість розкриття суттєвих припущень та оцінок на промислових підприємствах;

12) ненадання в окремих випадках інформації про оцінку за справедливою вартістю фінансових інструментів, оцінюваних за амортизованою вартістю, та слабкість пояснень значного збігу оцінки за справедливою вартістю з амортизованою вартістю;

13) нерозкриття інформації про операції з придбання та продажу дочірніх структур.

Найбільшою проблемою в забезпеченні дотримання П(С)БО залишаються розбіжності в базі оцінки ключових статей між фінансовою звітністю загального призначення, складеною за П(С)БО, та розрахунком податкових зобов'язань підприємства. У тих випадках, коли існують відмінності між правилами та стандартами податкового обліку та П(С)БО, багато тих, хто готує фінансову звітність застосовують податкові правила. Це призводить до розбіжностей щодо бухгалтерських оцінок (оскільки

податкові розрахунки, зазвичай, відрізняються в застосуванні бухгалтерських оцінок), оцінки активів та зобов'язань (податковий облік часто вимагає застосування формул, а зобов'язання визнаються, лише якщо вони підкріплені первинною документацією) та неправильного застосування методу нарахування.

Підготовка фінансової звітності страхових компаній викликає особливі труднощі, пов'язані з браком належного методологічного забезпечення та підтримки в питаннях, безпосередньо пов'язаних зі страхуванням. Розрахунок необхідних резервів («резервування») є однією з найбільших проблем для страхових компаній України. Орієнтація операцій страхування (у першу чергу, на страхування майнової шкоди) та фіксовані правила, що застосовуються до деяких пасивних операцій, призводять до того, щоб вимоги страхового відшкодування зараз є більш короткостроковими, ніж цього вимагають міжнародні норми; це спрощує процес резервування.

У міру видання нових міжнародних стандартів та внесення істотних змін до чинних розбіжності між національними та міжнародними стандартами будуть поглиблюватися. Така перспектива є цілком реальною, урахувавши програму РМСБО. Звідси виникає проблема внесення відповідних змін до П(С)БО в міру видання нових або заміни існуючих міжнародних стандартів.

На думку С. Ф. Голова, «впровадження принципів і методів МСБО за допомогою П(С)БО доводить, що МСБО – це не тільки методи й підходи до обліку та звітності, а й, певною мірою, відбиток ідеології та демократичності суспільства, здатності його інституцій адаптувати норми цивілізованих відносин. Отже, повне впровадження МСБО неможливе без відповідних політичних, економічних і соціальних змін у тому середовищі, у якому вони будуть застосовані. Зрозуміло, що такі зміни не можуть бути миттєвими» [28].

Найбільш повною є класифікація, розроблена Соловйовою О. В. [121], у якій простежується взаємозв'язок стандартів з точки зору МСФЗ як системи.

Стандарти розбиті на групи, виходячи з того, з формуванням якою з форм звітності вони пов'язані: балансом (звітом про фінансовий стан), звітом про фінансові результати (звітом про сукупний дохід), звітом про рух грошових коштів, звітом про власний капітал або примітками.

Результати такої класифікації наведені в таблиці 3.3 [121].

РМСБО прагне розробити «єдиний набір високоякісних, зрозумілих, глобальних стандартів бухгалтерського обліку і працювати з національними розробниками стандартів для досягнення конвергенції». Послідовна політика Ради з МСФЗ привела до того, що більше ніж у 138 країнах у даний час обов'язкове використання МСФЗ для публічних компаній або дозволяється таке використання замість національних стандартів. Ця тенденція зростання країн, які імплементували МСФЗ породила неспокій з приводу застосовності МСФЗ у країнах з економікою, що розвивається. Автори сходяться на думці, що підходом до оцінювання застосування МСФЗ у країнах, що розвиваються, є оцінка процесу конвергенції на ринках, що розвиваються.

Тим не менш, процесу адаптації МСФЗ в національну систему обліку присвячено недостатню кількість досліджень. Західні вчені запропонували використовувати національні тематичні дослідження для аналізу процесу імплементації МСФЗ в економіки окремих країн.

Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності в програмі ЮНКТАД, запропонували провести огляд шляхом підготовки тематичних досліджень по країнах, з метою розробки керівництва з належної практики застосування МСФЗ. Даний посібник необхідний для надання допомоги країнам, що розвиваються, і країнам з перехідною економікою, щоб домогтися успіху у своїх зусиллях за погодженням їх національних елементів облікової політики та практики з міжнародними вимогами [1].

Частковою відповіддю на таку пропозицію буде дослідження конвергенції МСФЗ в Україні.

Класифікація МСФЗ залежно від регламентації вимог до  
формування форм звітності

Ознаки класифікації	Стандарти
1	2
Загальні вимоги до змісту фінансової звітності	МСФЗ (IAS) 1 «Представлення фінансової звітності» МСФЗ (IAS) 27 «Консолідована й індивідуальна звітність» МСФЗ (IAS) 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» МСФЗ (IAS) 34 «Проміжна фінансова звітність» МСФЗ (IFRS) 1 «Первинне застосування МСФЗ» МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу»
Вимоги до змісту статей балансу	МСФЗ (IAS) 2 «Запаси» МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби» МСФЗ (IAS) 17 «Оренда» МСФЗ (IAS) 28 «Інвестиції в асоційовані компанії» МСФЗ (IAS) 31 «Частки в спільних підприємствах» МСФЗ (IAS) 32 «Фінансові інструменти: подання» МСФЗ (IAS) 36 «Знецінення активів» МСФЗ (IAS) 37 «Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи» МСФЗ (IAS) 38 «Нематеріальні активи» МСФЗ (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» МСФЗ (IAS) 40 «Інвестиційна власність» МСФЗ (IFRS) 2 «Виплати на основі акцій (пайовими інструментами)» МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, призначені для продажу та припинені операції»
Вимоги до змісту статей звіту про сукупний дохід	МСФЗ (IAS) 11 «Будівельні контракти (договори підряду)» МСФЗ (IAS) 12 «Податки на прибуток» МСФЗ (IAS) 18 «Виручка» МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам» МСФЗ (IAS) 21 «Вплив змін валютних курсів» МСФЗ (IAS) 23 «Витрати на позики» МСФЗ (IAS) 33 «Прибуток на акцію»
Вимоги до змісту звіту про зміни у власному капіталі	МСФЗ (IAS) 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки»
Вимоги до змісту звіту про рух грошових коштів	МСФЗ (IAS) 7 «Звіт про рух грошових коштів»
Вимоги до змісту і приміток	МСФЗ (IAS) 10 «Події, що відбулися після звітного періоду» МСФЗ (IAS) 20 «Облік урядових субсидій та розкриття інформації про урядову допомогу» МСФЗ (IAS) 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони» МСФЗ (IAS) 26 «Облік і звітність за програмами пенсійного забезпечення (пенсійними планами)» МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» МСФЗ (IFRS) 8 «Операційні сегменти»
Галузеві стандарти	МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство» МСФЗ (IFRS) 4 «Договори страхування» МСФЗ (IFRS) 6 «Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів»



П(С)БО «Запаси» зі змінами практично повністю відповідає за своїм змістом Міжнародному стандарту бухгалтерського обліку з однойменною назвою «Запаси», однак хотілося б відзначити, що в частині оцінки запасів при їх вибутті, а також оцінки запасів, визнання їх витратами в IAS 2 розкрито набагато докладніше, тому за даним пунктом ми відзначили збіжність як (SC) – тобто в основному збігаються. Рівень конвергенції – 100%.

П(С)БО «Основні засоби» в основному збігається з позиціями, викладеними в IAS 16 «Основні засоби», проте за двома моментами є значна розбіжність: зокрема, у вітчизняному стандарті немає такого поняття, як оцінка після первісного визнання (IAS 16.29,31, 36, 39, 40) і не акцентується увага на тому, що кожен компонент об'єкта основних засобів, собівартість якого становить значну величину щодо загальної собівартості об'єкта, амортизується окремо. Рівень конвергенції – 81%.

Відносно стандарту 14 «Оренда» відсутній порядок визнання результату від оренди виробниками або дилерами. Рівень конвергенції – 96%.

Розглядаючи основні положення національного стандарту 8 «Нематеріальні активи», можна відзначити, що у стандарті багато різночитань порівняно з IAS 38 «НМА», але в цілому вимоги до обліку збігаються. Відсутній порядок обліку при початковому визнанні нематеріальних активів – об'єднання через інвестиції (IAS 38.33) і щорічний огляд вартості НМА (IAS 38.104, 109). Рівень конвергенції – 78%.

З приводу П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», хочеться зазначити, що українська редакція стандарту набагато коротша від варіанта, що використовується в МСФЗ, тому всі основні положення можна відзначили як «істотно збігаються» (SC). Порядок обліку, пов'язаний із переведенням з нерухомості, зайнятої власником, до категорії інвестиційного майна – модель справедливої вартості (IAS 40.61, 63, 65) і переведенням об'єкта з інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, донерухомості, зайнятої власником (IAS 40.60), випав із контексту

національного стандарту. Рівень конвергенції – 67%.

П(С)БО 17 «Податки на прибуток» не містить питання, пов'язані з дисконтуванням відстрочених податкових активів (ВПА) і відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ) (IAS 12.53). Рівень конвергенції – 86 %.

Концептуально різний підхід до об'єктів обліку закладений у П(С)БО 26 «Виплати працівникам» і в IAS 19 «Виплати працівникам». По-перше, вітчизняний стандарт не містить відмінностей між планами з визначеними виплатами та планами з установленими внесками, а згадує лише про інші виплати. По-друге, є деякі пункти, які взагалі не потрапили в П(С)БО 26 – це порядок обліку виплати після закінчення трудової діяльності (IAS 19.29, 30, 36, 39) та облік вихідної допомоги: визнання та оцінка (IAS 19.133, 134, 139, 140). Рівень конвергенції – 71%.

П(С)БО 18 «Будівельні контракти» не відображає багато актуальних питань обліку, зокрема: об'єднання і дроблення договорів на будівництво (IAS 11.8-10), визнання очікуваних збитків за договорами будівництва (IAS 11.36), включення витрат на позики (IAS 11.18), пов'язані витрати (IAS 11.21). Рівень конвергенції – 43%.

При аналізі змісту стандартів ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» і ПСБО 23 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторонах» виявлено, що основні положення однойменних міжнародних стандартів не потрапили в тексти національних стандартів, а саме: порядок зміни функціональної валюти (IAS 21.35), порядок переведення у валюту подання (IAS 21.39, 47), облік вибуття або часткового вибуття іноземного підрозділу (IAS 21.48) та розкриття інформації про пов'язані сторони (IAS 24.13), а також розкриття пов'язаних з урядом підприємств (IAS 24.25).

Важливим елементом результативної імплементації МСФЗ в Україні є створення належного інституційного середовища. На нашу думку, його організаційно-методологічний базис повинні складати:

- 1) механізми регулярного та ефективного обміну інформацією з міжнародними органами з розробки стандартів та іншими міжнародними органами;

- 2) узгодженість дій усіх установ, що беруть участь у процесі підготовки корпоративної звітності та посилення міжінституційних комунікацій з досліджуваних питань;
- 3) розширення ролі фондових бірж та фінансових ринків у розробці відповідних рекомендацій для зареєстрованих на них компаній;
- 4) підвищення значення державних органів регулювання та створення незалежних органів аудиторського або бухгалтерського нагляду;
- 5) розробка вимог та заохочення до складання нефінансової звітності та розкриття нефінансової інформації, пов'язаної з природоохоронними й соціальними аспектами, а також із питаннями корпоративного управління;
- 6) стійкі та незалежні механізми фінансування розвитку бухгалтерського обліку та створення гарантованих і стабільних джерел фінансування;
- 7) моніторинг якості послуг і набір санкцій, які можуть бути задіяні в разі виявлення порушення складання звітності за МСФЗ.

### **Висновки до розділу 3**

Виявлені в ході дослідження тенденції глобального поширення використання МСФЗ на основі посилення руху капіталів в усьому світі, а також активне долучення до них нашої держави дали можливість визначити доцільність більш логічного та еволюційного впровадження цих стандартів для використання українськими компаніями. Проте разом із тим, вітчизняна практика складання фінансової звітності в Україні та її неефективне використання інвесторами вказує на існування низки інституційних, методологічних та компетентнісних проблем. За результатами дослідження та аналізу досвіду ЄС в частині імплементації МСФЗ, а також досвіду США як країни, що сформувала потужну національну альтернативу МСФЗ, визначено, що результативне впровадження міжнародних стандартів у сфері бухгалтерського обліку та розкриття інформації може становити модель, яку Україні слід обрати як зразкову в контексті її власних євро інтеграційних перетворень.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Одержані результати проведеного дослідження в сукупності вирішують важливу науково-прикладну проблему: теоретико-методологічне обґрунтування формування системи корпоративної звітності в Україні. Викладемо основні висновки та рекомендації теоретичного та науково-практичного характеру.

1. Системність і дієвість корпоративного управління визначають надійність процесу складання корпоративної звітності та її якість. Зокрема, із застосуванням теорії стейкхолдерів розкрито роль корпоративної звітності, яка розглядається як невід'ємна частина корпоративного управління, оскільки демонструє стратегічні перспективи компанії, а також може бути отримана лише за умов належної системи комунікацій між виконавчим органом, внутрішніми корпоративними службами контролю, зовнішніми аудиторами та основними заінтересованими особами. Посилення контрольної функції корпоративного управління сприятиме зниженню ймовірності перекручень у фінансових звітах.

2. Виявлені закономірності розвитку корпоративної звітності та її взаємозв'язок з корпоративним управлінням вказують на те, що вона є більш поглибленою, ніж звичайна фінансова звітність, яка стосується об'єктів відображення; видів показників; вимірників; бази формування; строків подання; необхідності підтвердження аудитом; включення самостійних статей; економічної сутності; концептуальної основи; мети складання.

3. Встановлено, що виникнення нових форматів корпоративної звітності, які поєднують фінансову та нефінансову інформацію, є засобом мінімізації ризиків, пов'язаних з нерозумінням заінтересованими особами основних показників, тенденцій, стратегій, практики та головних наслідків діяльності компанії.

На підставі результатів аналізу існуючих концепцій і світових практик розвитку корпоративної звітності узагальнено підходи до її змістового наповнення та цільового призначення, що дозволило ідентифікувати зміст

показників і методів складання корпоративної звітності. Обґрунтовано, що методологічні засади корпоративної звітності базуються на ідентифікації інформаційних запитів заінтересованих сторін.

4. Розглянуті в ході дослідження концепції та тенденції розвитку глобалізаційних процесів дозволили ідентифікувати їх вплив на контекст розвитку бухгалтерського обліку як інформаційної системи, а також довести, що інформатизація суспільства та ущільнення комунікативної взаємодії в усіх сферах життя обумовлюють посилення значення звітності компанії у забезпеченні системи управління її ризиками у мінливому економічному середовищі, формуванні інформаційного простору компанії, демонстрації її соціальної та екологічної відповідальності.

5. Дослідження еволюції концептуальних основ фінансової звітності як базису МСФЗ дало можливість розробити методологічний підхід до Концептуальних засад складання фінансової звітності за П(С)БО, а також сформулювати пропозиції щодо визначення цілей, принципів, якісних характеристик, елементів корпоративної звітності, що, у свою чергу, вдосконалює теоретичну базу національних стандартів та підвищує конвергенцію та транспарентність звітності, складеної з їх використанням. Обґрунтовано, що мета фінансової звітності загального призначення полягає в наданні про компанію, що звітує, фінансової інформації, яка є корисною для існуючих і потенціальних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів при прийнятті ними рішень про виділення їй ресурсів.

Доведено, що при визначенні якісних характеристик і принципів в Концептуальних засадах складання фінансової звітності за П(С)БО доцільно дотримуватись їх переліку, передбаченого в МСФЗ.

6. Дослідження досвіду ЄС щодо впровадження МСФЗ, а також досвіду США щодо формування національної концептуальної основи фінансової звітності, конкурентоспроможної навіть відносно МСФЗ, показало, що впровадження цих стандартів в Україні може бути результативним виключно за умов обґрунтованого економіко-організаційного проектування заходів щодо імплементації вимог МСФЗ до

національної системи бухгалтерського обліку.

7. Поширення використання МСФЗ, зумовлене посиленням процесів міжнародної торгівлі та руху капіталу в усьому світі, вимагає від України адаптації до вказаних тенденцій щодо обґрунтованого та цілеспрямованого впровадження використання МСФЗ у національній обліковій практиці, що, у свою чергу, зумовлює потребу у глибокому вивченні існуючих інституційних, методологічних і компетентнісних проблем, які не дозволяють забезпечити прозорість фінансової звітності українських компаній та підвищити їх корисність для користувачів (насамперед, інвесторів).

8. Для оцінки процесу конвергенції було відокремлено основні ключові показники у текстах МСФЗ і знайдені відповідні показники у текстах національних П(С)БО. За результатами дослідження рівня конвергенції вимог П(С)БО та МСФЗ з'ясовано, що він становить приблизно 52 %, і визначено ступінь збігу норм цих стандартів у питаннях, інформація з яких є корисною для користувачів звітності компанії.

9. Аналізуючи міжнародні, регіональні та національні тенденції у розвитку корпоративної звітності, можна констатувати, що характерною тенденцією у нормативно-правовій та інституціональній сферах на міжнародному рівні є сприяння глобальній розробці стандартів на інституціональному рівні та посилення ролі міжнародних органів не тільки в розробці стандартів, але й у забезпеченні їх виконання, послідовного використання і додержання. Розглянувши тенденції у розвитку корпоративної звітності на регіональному рівні, можна зробити висновок про те, що співробітництво і координація в рамках ЄС можуть принести Україні на національному рівні ряд вигід, полегшуючи використання стандартів і забезпечуючи ефект масштабу. Однією з ключових тенденцій є розширення охоплення діяльності за рахунок таких сфер, як впровадження та використання стандартів і правил звітності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева И. В. Основные принципы формирования стратегической отчетности на основе показателя добавленной стоимости капитала / И. В. Алексеева // Учет и статистика. – 2009. – № 1 (13). – С. 5–12.
2. Баюра Д. О. Система корпоративного управління в Україні: стан та перспективи розвитку : монографія / Д. О. Баюра. - Київ : Вид.-полігр. центр "Київ. ун-т", 2009. - 288 с.
3. Белова І., Семенишена Н. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. Подільський вісник : сільське господарство, техніка, економіка. 2018. Вип. 28. С. 198–211.
4. Белова, І.М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / Ірина Белова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2015. – № 2, Т. 1 (222). – С. 84-90.
5. Белова І.М. Методика обліку витрат і доходів зі страхування майна на сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Т. В. Дідоренко, І. М. Белова // Молодий вчений. – 2018. – №5. – С. 699 – 703.
6. Белова, Ірина. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 65-67.
7. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. – Вип. 3. – С. 821 - 826.
8. Белова, І. М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства [Текст] / І. М. Белова // Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : колект. монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р.

Пуцентейло, І. М. Белова, Т. А. Бінчаровська. – Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. – С. 274-293.

9. Белова, Ірина. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 9-13.

10. Белова І.М. Роль облік у як функції системи управління підприємством [Тези] /Збірник матеріалів ІХ міжнародної науково - практичної конференції присвяченої пам'яті професора Г.Г. Кірейцева: «Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, між предметні зв'язки», м. Київ, 26 лютого 2015 року. – Київ, 2015. – С. 392- 395.

11. Белова, Ірина. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 65-67.

12. Белова, Ірина. Позабалансовий облік в системі управління підприємством [Текст] / Світлана Козяр, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 98-100.

13. Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азрайяна. – М. : Ин-т новой экономики, 1998. – 858 с.

14. Брадул О. М. Теорія та методологія бухгалтерського обліку і аналізу діяльності корпорацій : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00. 09 / Олександр Миколайович Брадул. - Київ, 2008. - 39 с.

15. Бруханський, Р. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект [Текст] / Руслан



Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 2. - С. 13-16.

16. Бруханський, Р. Диференціація обліково-інформаційного супроводу прийняття стратегічних управлінських рішень на сільськогосподарських підприємствах України [Текст] / Руслан Бруханський // Наука молода : зб. наук. праць молодих вчених ТНЕУ. – 2012. – № 17. – С. 159-164.

17. Бруханський, Р. Ф. Вимоги до побудови стратегічної аналітичної системи сільськогосподарських підприємств [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Projekty naukowe : zbior raportow naukowych : czesc 6. [Warszawa, 27.02.2015 – 28.02.2015]. – Warszawa : Diamond trading tour, 2015. Str. 54-55.

18. Бруханський, Р. Ф. Сфери наукових досліджень, які виникають у зв'язку з побудовою стратегічно орієнтованої системи обліку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у XXI-му столітті : тези виступів Міжнар. наук.-практ. конф. – Житомир : Євенок О. О., 2015. – С. 12-13.

19. Бруханський, Р. Ф. Доцільність розширення предмету бухгалтерського обліку з позицій формування стратегічно орієнтованої облікової системи [Текст] / Р. Ф. Бруханський // The international Scientific and Practical Congress of Economists and Lawyers "Always ahead facing the unknown" [9 oct., 2014 ]. - Basel : ISAE "CONSILIUM", 2014. С. 239-243.

20. Бруханський, Р. Ф. Ідентифікація параметрів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Аграрна наука та освіта Поділля : зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Кам'янець-Подільський, 14-16 берез. 2017 р.]. – Тернопіль : Крок, 2017. – Ч. 2. – С. 109-111.

21. Бруханський, Р. Ф. Галузева специфіка обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту аграрних підприємств [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Сучасний стан і перспективи розвитку обліку, аналізу та фінансового забезпечення підприємств агропромислового виробництва: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 9-10 листопада 2017 р. / Харк. нац. аграр. ун-т. – Харків: ХНАУ, 2017. – С. 10-13.

22. Бруханський, Р. Ф. Формування стратегічної парадигми бухгалтерського обліку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. – С. 251-259.

23. Бухгалтерский учет в Украине [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intalev.ua/library/articles/article.php?ID=5126>. – Назва з екрану.

24. Валлерстайн И. Миросистемный анализ // Время мира. Альманах. Вып. 1 : Историческая макросоциология в XX веке / И. Валлерстайн ; под ред. Н. С. Розова. – Новосибирск, 2000. – С. 105–123.

25. Валуев Б. И. Стратегический управленческий учет - очередной миф / Б. И. Валуев // Формування ринкової економіки в Україні. – Львів, 2005. – Спецвип. 15, ч. 2. – С. 9–13.

26. Гапоненко А. Л. Глобализация и информатизация экономики / А. Л. Гапоненко // Политико-экономические системы мира. – СПб., 2008. – С. 12–17.

27. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – Київ : Центр учб. літ., 2007. – 522 с.

28. Голов С. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности [Електронний ресурс] / С. Ф. Голов. – Режим доступу: [http://www.mim.kiev.ua/common/ua/activities/publications/mim\\_kostuchenko.pdf](http://www.mim.kiev.ua/common/ua/activities/publications/mim_kostuchenko.pdf). – Назва з екрану.

29. Голов С. Ф. Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 10. – С. 3–14.

30. Голов С. Ф. Стан наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні: деякі спостереження / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік та аудит. – 2012. – № 7. – С. 3–8.

31. Гуменюк, Олена. Процедури здійснення аналізу фінансового стану

підприємства [Текст] / Олена Гуменюк // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 108-111.

32. Гуцайлук З. Системи бухгалтерського учета: критический анализ мнений специалистов / З. Гуцайлук // Бухгалтерський облік та аудит. – 2012. – № 12. – С. 3–11.

33. Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.

34. Дідоренко, Т. В. Сутність і класифікація матеріально-технічних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах за їх призначенням та роллю в процесі виробництва [Текст] / Т. В. Дідоренко // Український журнал прикладної економіки. – 2016. – Том 1. – № 1. – С. 92-99. – ISSN 2415-8453.

35. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17.05.2006 р. "Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_844](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_844). – Назва з екрану.

36. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. "Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55d2e4fc7737a.pdf>. – Назва з екрану.

37. Директива 86/635/ЄЕС від 8.12.1986 р. "Щодо річної звітності та

консолідованої звітності банків та інших установ” [Електронний ресурс].  
– Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_270](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_270). – Назва з екрану.

38. Директива 91/674/ЄЕС Ради від 19.12.1991 р. ”Про річні звіти і консолідовані звіти страхових підприємств” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_190](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_190). – Назва з екрану

39. Директива Ради 89/117/ЄЕС від 13.02.1989 р. ”Щодо зобов’язання стосовно публікації щорічних бухгалтерських документів структурними підрозділами кредитних та фінансових установ, що створені в державах-членах, головний офіс яких знаходиться на території іншої держави-члена” від 13 лютого 1989 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_272](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_272). – Назва з екрану.

40. Директива Ради 89/666/ЄЕС від 21.12.1989 р. ”Про вимоги щодо розкриття інформації філіями окремих видів компаній, відкритими у державі-члені, на які поширюється дія права іншої держави” [Електронний ресурс: [old.minjust.gov.ua/file/32729](http://old.minjust.gov.ua/file/32729)]. – Назва з екрану.

41. Довгаль Ю. Д. Організація бухгалтерського обліку діяльності акціонерних товариств в умовах використання комп’ютерних технологій : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Довгаль Юрій Дмитрович. - Житомир, 2010. - 20 с.

42. Договір про функціонування Європейського союзу, щодо створення відкритих акціонерних товариств та забезпечення збереження та зміни їх капіталу Регламент комісії (ЄС) № 267/2010 // Офіційній вісник Європейського Союзу. – 2010. – С. 7.

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

44. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14–22.

45. Закон України ”Про акціонерні товариства” [Електронний ресурс]. -

Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/514-17>. - Назва з екрану.

46.Зубилевич С. Я. Облікова директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України / С. Я. Зубилевич // Бухгалтерський облік та аудит. – 2014. – № 7. – С. 3–15.

47.Ивахнюк И. В. Глобализация миграционных процессов / И. В. Ивахнюк // Глобалистика : энциклопедия / гл. ред. И. И. Мазур, А. Н. Чумаков. – М., 2003. – С. 194–196.

48.Институт социальной и этической отчетности (Institute of Social and Ethical Accountability – "AccountAbility") [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [www.accountability.org.uk/resources](http://www.accountability.org.uk/resources). - Назва з екрану.

49.Каспина Р. Г. Бухгалтерская отчетность в системе корпоративного управления : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Роза Григорьевна Каспина. - Казань, 2004. - 42 с.

50.Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество, культура / М. Кастельс. – М. : ГУ ВШЭ, 2000. – 608 с.

51.Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів. – Київ : ФПБАУ, 2007. – 104 с.

52.Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu>. - Назва з екрану.

53.Копилов Є. І. Трансформація фінансової звітності в Україні до вимог МСФЗ: теорія і практика / Є. І. Копилов, Г. О. Германчук // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси : зб. наук. пр. – 2013. – № 10. – С. 345–351.

54.Костюченко В. М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці: автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.09 / Валентина Миколаївна Костюченко. - Київ, 2008. - 32 с.

55.Кузнецова С. А. Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція, та соціальна спрямованість / С. А. Кузнецова // Європейський вектор економічного розвитку. – 2014. – № 1 (16). – С. 73– 84.

56. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета : учеб. пособие / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 76 с.
57. Кэдбери А. Корпоративное управление и развитие. Глобальный форум по корпоративному управлению : предисл. к кн. / А. Кэдбери. - 2003. - С. 3
58. Ластовецкий В. О. Про бухгалтерську науку і практику / В. О. Ластовецкий // Вестник бухгалтера и аудитора України. – 2002. – № 1. – С. 35–37.
59. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
60. Лень В. С. Звітність підприємства / В. С. Лень, В. В. Гливенко. - Київ : Центр навч. літ., 2006. - 612 с.
61. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Михайло Романович Лучко. - Київ, 2008. - 21 с.
62. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні : теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 340 с.
63. Масловский М. В. Современная западная теоретическая социо-логия : учеб. пособие / М. В. Масловский. – Нижний Новгород : НИСОЦ, 2005. – 117 с.
64. Мельничук Б. В. Проблеми запровадження МСФЗ в Україні: інституціональний підхід / Б. В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 24–27.
65. Метелиця В. М. Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі / В. М. Метелиця // Accounting and Finance. – 2014. – № 2. – С. 41–55.
66. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс] : затв. Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433. – Режим доступу: <http://dtki.com.ua/show/2cid010035.html>. – Назва з екрану.
67. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 1 "Подання

фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhнародni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiiu>. – Назва з екрану.

68. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 12 ”Податки на прибуток” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhнародni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiiu---rik?category=bjudzhet>. – Назва з екрану.

69. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 2 ”Запаси” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhнародni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiiu---rik?category=bjudzhet>. – Назва з екрану.

70. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 36 ”Зменшення корисності активів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhнародni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu>. – Назва з екрану.

71. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 37 ”Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhнародni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiiu>. – Назва з екрану

72. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 38 ”Нематеріальні активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhнародni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiiu---rik?category=bjudzhet>. – Назва з екрану.

73. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 8 ”Учетная политика” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhнародni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiiu---rik?category=bjudzhet>. – Назва з

екрану.

74. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IFRS) 1 "Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet>. – Назва з екрану.

75. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu->. – Назва з екрану.

76. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 Дохід [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet>. – Назва з екрану.

77. Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009. – Київ : Федерація проф. бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – 1608 с.

78. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=382876&search\\_param=%E2%84%80%E3%93%9C&search\\_publishing=1](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%E2%84%80%E3%93%9C&search_publishing=1). – Назва з екрану.

79. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – 3-е изд. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

80. Никифорова О. А. Аудит корпоративной отчетности : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Ольга Александровна Никифорова. - М., 2009. - 20 с.

81. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0336-13>. - Назва з екрану.

82. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний



ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>. – Назва з екрану.

83. Об утверждении Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007–2015 годы [Електронний ресурс]: постанова Кабінету міністрів України від 16.01.2007. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>. – Назва з екрану.

84. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств : монографія / А. В. Озеран. - Київ : КНЕУ, 2015. - 471 с.

85. Олійник Я. В. Інституціональні засади організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції / Я. В. Олійник. - Київ : ТОВ "Лазуріт-Поліграф", 2014. - 320 с.

86. Онищенко В. П. Методика та організація консолідованої фінансової звітності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Віктор Петрович Онищенко. - Київ, 2008. - 18 с.

87. Особливості облікових систем в США. Американська бухгалтерська асоціація (ААА) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/175-osoblivost-oblkovix-sistem-v-ssha.html>. – Назва з екрану.

88. Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційногло розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 42-44.

89. Палюх, Микола. Бухгалтерський облік і звітність як інформаційна система забезпечення розвитку агровиробництва [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 114-117.

90.П(С)БО (IAS) 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : облік нематеріальних активів за МСФЗ і П(С)БО. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1cid03344.html>. – Назва з екрану.

91.П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>. – Назва з екрану.

92.П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=340510&cat\\_id=293533](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533). – Назва з екрану.

93.П(С)БО 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. – Назва з екрану.

94.Панарин А. С. Глобалізація // Глобалістика : енциклопедія / гл. ред. И. И. Мазур, А. Н. Чумаков. – М., 2003. – С. 422 ; С. 183.

95.Письмо с комментариями Аллана Кохана [Електронний ресурс] / Рада зі стандартів фінансового обліку США. – Режим доступу: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=>. – Назва з екрану.

96.План першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності [Електронний ресурс] : указ Президента України від 10.04.2006 № 300/2006. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/300/2006>. – Назва з екрану.

97.Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрану.

98.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / М-во фінансів України. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=340510&cat\\_id=293533](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533). – Назва з екрану.

99.Принципи корпоративного управління // Українська інвестиційна. - 2002. - № 30. - С. 8-15.

100.Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл / под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.

: Финансы и статистика, 1999. – 496 с.

101. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з екрану.

102. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс] : лист НБУ, МФУ, ДССУ от 07.12.2011 № 12-208/1757- 14830/31-08410-06-5/30523/04/4-07/70. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1757500-11>. – Назва з екрану.

103. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : наказ М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – 1999. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>. – Назва з екрану.

104. Про затвердження Положення про розкриття інформації емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, та Порядку заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0707-10>. – Назва з екрану.

105. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>. – Назва з екрану.

106. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>. – Назва з екрану.

107. Про заходи щодо розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах [Електронний ресурс] : указ Президента України від 21.03.2002 № 280/2002. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/280/2002>. – Назва з екрану.

108. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1678-18>. – Назва з екрану.

109. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс] : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>. – Назва з екрану.

110. Пуцентейло П.Р., Завитій О.П. Особливості формування стратегії управління економічним розвитком регіону. Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. 2017. № 27. С. 298–308.

111. Регламент (ЄС) № 1606/2002 Європейського Парламенту та Ради від 19.07.2002 р. про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_404](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_404). – Назва з екрану.

112. Рекомендація Комісії 2001/453/ЄС від 30.05.2001 р. про визнання, оцінку та розкриття питань, пов'язаних з довкіллям у річної звітності та звітах товариств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_973](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_973). – Назва з екрану.

113. Рішення № 14-64 від 08.07.1964 р. ”Про торгові книги та бухгалтерські документи, які підприємства повинні подавати для контролю з боку посадових осіб або агентів вищого органу, які здійснюють перевірки та контрольні інспекції щодо цін” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – Назва з екрану.

114. Сава А.П., Палюх М., Завитій О., Семенишена Н. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2017. Вип.1-2. С. 21–28.

115. Сапожникова Н. Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Сапожникова Наталья Глебовна. - Воронеж, 2008. - 39 с.

116. Селіверстова Л.С. Вдосконалення системи корпоративного управління (на прикладі підприємств легкої промисловості) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / Людмила Сергіївна Селіверстова. - Київ, 2005. - 19 с.

117. Семенишена Н.В. Міжнародний досвід стандартизації та його вплив на формування інституту бухгалтерського обліку в Україні. Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія Економічні науки. 2012. Випуск 3 (69). Том 2. С. 185–189.

118. Семенишена Н.В., Годнюк І.В. Соціальний облік та звітність як інструменти соціальної відповідальності. Подільський вісник : сільське господарство, техніка, економіка. 2017. Вип. 26. С. 131–140.

119. Семенишена Н.В. Формування управлінської звітності інституційних одиниць за центрами відповідальності. Облік, Економіка, Менеджмент: наукові нотатки. 2016. Випуск 1 (9). Частина 2. С. 105–113.

120. Семчук І. В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Інна Василівна Семчук. - Житомир, 2010. – 20 с.

121. Соловьева О. В. Теоретические основы международных стандартов финансовой отчетности как системы : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Ольга Витальевна Соловьева. - М., 2009. - 409 с.

122. Спільник Ірина Суб'єктивний фактор і ризику в аналітичній діяльності бухгалтера / Ірина Спільник, Микола Палюх // Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. 31 травн. 2018 р. Тернопіль : Крок, 2018. 162 с., С.127-129

123. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні на 2007–2012 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/searcher?&search\\_param](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/searcher?&search_param). – Назва з екрану.

124. Ткач В. И. Международная система учета и отчетности / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 160 с.

125. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і

звітність) : підручник / Н. М. Ткаченко. – Київ : Алерта, 2006. – 1080 с.

126. Уткин А. И. Определения глобализации / А. И Уткин // Глобалистика : енциклопедия / гл. ред. И. И. Мазур, А. Н. Чумаков. – М., 2003. – С. 181–183.

127. Финансовая отчетность САТП 0904 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://smida.gov.ua/db/participant/00435560>. – Назва з екрану.

128. Харламова О. В. Методологія формування та архітектоніка фінансової звітності : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.12 / Олена Вікторівна Харламова. - Харків, 2015. - 534 с.

129. Харламова О. В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами : методологія формування та практика імплементації в Україні : [монографія] / О. В. Харламова. – Харків : Лідер, 2015. – 372 с.

130. Хомин, П. Я. Парадигма й контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) : монографія / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – 299 с.

131. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Любовь Александровна Чайковская. – М., 2007. – 318 с.

132. Шевченко Л. Я. Бухгалтерський облік та аналіз ресурсного потенціалу корпорацій : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Любов Ярославівна Шевченко. - Житомир, 2013. - 20 с.

133. Шувалов С. А. Развитие корпоративного менеджмента в промышленности России : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.05 / Сергей Алексеевич Шувалов. - М., 2005. - 351 с.

134. Яцко М. В. Подання та оприлюднення фінансової звітності в системі забезпечення інтересів користувачів: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Максим Вікторович Яцко. - Івано-Франківськ, 2013. - 20 с.