

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

Козак Павло Васильович

Фінансова звітність у країнах ЄС: організація та методика складання// Financial
reporting in EU countries: organizsng and methodology of compilation

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо наукова програма – Міжнародний облік
випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент групи
ОМОм-21
Козак П.В. _____

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Сисюк С. В.

Випускну кваліфікаційну роботу допущено
до захисту:

«____» _____ 2024 р.

Завідувач кафедри

_____ З.В. Задорожний

ТЕРНОПІЛЬ - 2024

ЗМІСТ	Стор.
ВСТУП.....	3
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	6
1.1. Нормативне регулювання, суть та значення фінансової звітності в діяльності суб'єктів господарювання	6
1.2. Вимоги, принципи формування та оприлюднення фінансової звітності	14
Висновки до розділу 1.....	20
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У КРАЇНАХ ЄС НА ОСНОВІ МСФЗ	22
2.1. Облікова політика та її вплив на формування фінансової звітності ..	22
2.2. Методичні підходи до формування звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності	28
Висновки до розділу 2.....	40
Розділ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ЄС ТА УКРАЇНІ	
3.1. Досвід країн ЄС у формування фінансової звітності	42
3.2. Таксономія фінансової звітності за МСФЗ	51
Висновки до розділу 3	57
Висновки	59
Список використаних джерел.....	69
Додатки.....	71

ВСТУП

Актуальність дослідження. Євроінтеграційні процеси, як і розширення міжнародних бізнесових зв'язків, вимагає застосування гармонізованого й стандартизованого підходу до формування звітності суб'єктів господарювання, зокрема фінансової. При цьому основою забезпечення такої адаптаційної місії є використання рекомендацій міжнародних стандартів. Актуалізація питання організації і методики складання фінансової з урахуванням МСФЗ посилюється через сучасні глобалізаційні процеси. Україна, як країна, що прагне до вступу у ЄС, відповідним чином здійснює адаптацію своїх облікових стандартів, щоб максимально наблизити фінансову звітність до правил МСФЗ. В перспективі це позитивно позначиться не тільки на іміджі та зацікавленості потенційних контрагентів до українського бізнесу, а й у довгостроковій перспективі уможливить безперешкодний вступ нашої країни у ЄС. Гармонізація й стандартизація, в основі яких лежать міжнародні вимоги до обліку й звітності – один з найбільш важливих кроків, які здійснюють українські суб'єкти господарювання на шляху до активного виходу і поширення їхньої продукції й послуг на міжнародному ринку. В останні роки, все більше наукових досліджень присвячуються цій важливій темі. Така актуальність виправдана, щонайменше, з двох причин. По-перше, є потреба в розвитку національних теоретичних підвалин формування звітності відповідно до МСФЗ. По-друге, надзвичайно важливою є практична потреба в поясненнях застосування тих чи інших міжнародних вимог. Правильно сформована звітність за міжнародними вимогами стандартів – ключ до її розуміння, правдивості, неупередженості та цілісності.

Серед науковців, які вивчали дану проблематику слід назвати таких вчених і практиків як: З. Задорожний, П. Хомин., С. Голов, Л. Кіндрацька та ін. Автори різносторонньо аналізують проблеми формування фінансової звітності за МСФЗ, формують свої пропозиції, вирішують важливі завдання, пов'язані з інтегруванням, інтерпретацією, удосконаленням теорії і практики складання

звітних форм, а також піднімають питання щодо покращення підходів до змісту й складу їх статей. Однак, продовжують залишатися не повною мірою вирішені моменти, щодо низки теоретичних і практичних положень, пов'язаних з вимогами до звітності, принципами та основами її складання українськими підприємствами. Звідси випливає, що існують незадовільно вивчені аспекти формування та тлумачення фінансової звітності, особливо у контексті застосування міжнародних стандартів. Ця ситуація створює необхідність проведення подальших досліджень, спрямованих на вирішення цих питань та розробку відповідних практичних рекомендацій. Такі дослідження можуть виявити можливості удосконалити принципів формування звітності відповідно до міжнародних стандартів та вирішити проблеми, пов'язані з її оприлюдненням..

Мета і завдання дослідження. Метою є дослідження теоретичних, організаційних і методичних положень та фактичного стану організації та методики формування фінансової звітності в країнах ЄС, в тому числі і за МСФЗ. Для досягнення поставленої мети, необхідно вирішити завдання:

- визначити суть та значення фінансової звітності міжнародних компаній;
- розглянути вимоги, принципи формування та оприлюднення фінансової звітності;
- розглянути організацію складання звітності та визначити вплив облікової політики на показники фінансової звітності;
- розглянути методику формування фінансової звітності у розрізі її складових у країнах ЄС на основі МСФЗ;
- дослідити на прикладі Франції особливості формування фінансової звітності;
- дослідити особливості електронного подання фінансової звітності у форматі таксономії на основі МСФЗ.

Об'єктом дослідження є процес організації та методики формування фінансової звітності у країнах ЄС відповідно до МСФЗ.

Предметом дослідження є фінансова звітність, організація та методика її складання.

Методи дослідження. Під час написання роботи використані такі методи наукового дослідження: порівняння – для визначення відмінностей та спільних рис явищ, які досліджуються (у процесі аналізу НПСБО та МСФЗ); групування – при дослідженні особливостей складання звітності та визначення її показників; синтезу та аналізу – задля деталізації об'єкта дослідження, шляхом його складання на частини; розрахунковий – при розрахунку аналітичних показників.

Наукова новизна та практичне значення триманих результатів. В показників отримано низку важливих висновків і сформовано рекомендації з покращення. Опрацьовано теоретичні підходи до формування звітності через обґрунтування доцільності дотримання принципу аналітичності, сутність якого полягає у поданні в звітності даних щодо тих чи інших її показників у затребуваному менеджментом рівні деталізації, що дозволить швидко й якісно проводити аналітичні розрахунки й ефективно застосовувати інструментарій аналізу для управління діяльністю. Розроблені пропозиції дозволять мати більш точну інформацію про реальний фінансовий стан підприємства як зовнішнім так і внутрішнім користувачам.

Практичне значення отриманих в результаті проведення дослідження результатів полягає в обґрунтуванні інноваційних теоретико-організаційних підходів до формування показників фінансової звітності.

Обсяг та структура роботи. Кваліфікаційна робота містить 72 сторінки, 9 таблиць, рисунків, список використаних джерел із найменування.

Апробація результатів роботи та публікації. Результати досліджень представлені на двох наукових конференціях та опубліковано одну наукову статтю.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Нормативне регулювання, суть та значення фінансової звітності в діяльності суб'єктів господарювання

Бухгалтерський облік в Україні все більше є адаптованим до вимог міжнародних стандартів. Однак, виникає низка питань щодо ведення обліку та формування фінансової звітності, що має певні відмінності у країнах ЄС та Україні. Тому важливим є дослідження досвіду формування фінансової звітності у Європейських країнах та дослідження можливостей його впровадження в облікову практику українських підприємств.

В Україні частково суб'єкти господарювання переходять на формування звітності за МСФЗ. Підходи до реалізації формування фінансової звітності визначаються самостійно із врахуванням конкретної економічної ситуації, специфіки компанії та суті безпосередньо кожної операції. Загалом в Україні практика ведення обліку та формування облікової інформації спрямована на користувачів, основними з яких є держава (в особі податкових служб, органів статистики, державної комісії з цінних паперів), що накладає відбиток і на якість облікової інформації.

Використання МСФЗ є актуальним у процесі глобалізації світової економіки, необхідності забезпечення прозорості на міжнародних ринках капіталу та посилення захисту прав інвесторів призводять до нових вимог до вдосконалення методології збору, обробки та обміну економічною інформацією. Використання МСФЗ при виході на міжнародні ринки значно розширює коло потенційних інвесторів.

В цілому процес складання звітності відповідно МСФЗ вимагає значної підготовки. Складання фінансової звітності за МСФЗ для корпоративних цілей та її подання зовнішнім користувача може відбуватися наступним чином: складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ або ж її трансформація у фінансову звітність відповідно до МСФЗ.

В Україні нормативними документами визначено перелік підприємств, які зобов'язані подавати звітність за МСФЗ, перелік яких узагальнимо на рис. 1.1.

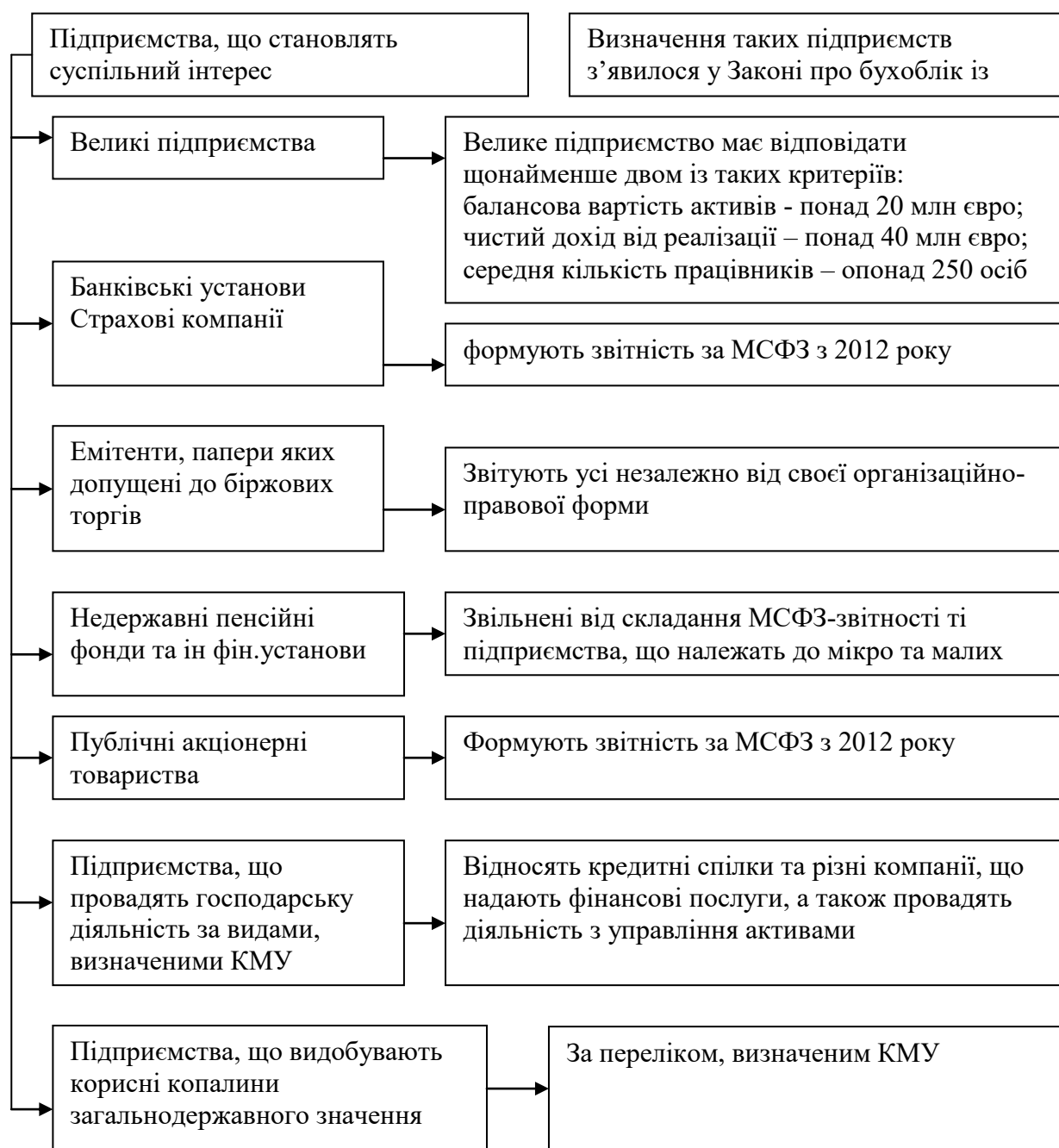


Рис. 1.1. Підприємства, які зобов'язані формувати звітність у відповідності до МСФЗ

Примітка. Узагальнено за даними [35]

Це встановлено відповідними законодавчими нормами. Аналіз закону, вказує на те, що у ньому окремо не зазначено державних підприємств значна кількість яких належить до великих, а відтак зобов'язана складати звітність за

МСФЗ. Враховуючи, що їх діяльність та облік є регульовані державою, то слід зауважити, що виникають труднощі в узгодженні усіх положень нормативних документів.

Перехід українських підприємств на МСФЗ, у першу чергу, зумовлений націленістю на співпрацю з Європейським союзом, в тому числі стосується і гармонізації законодавства у сфері обліку та фінансової звітності у частині застосування МСФЗ та Директив ЄС. Так, Європейським парламентом було укладено «Директиву про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств № 2013/34/ЄС від 26.06.2013р» [61]. Директива містить оновлені умови складання, подання та оприлюднення фінансової звітності, а також містить порядки визнання та оцінки певних видів активів та зобов'язань, доходів і витрат. Аналіз Директиви, дозволяє стверджувати, що деякі її положення мають відмінності від МСФЗ. Відповідно ті підприємства, які вже ведуть облік та формують звітність за МСФЗ, подають звітність, як і раніше у вигляді згідно Регламенту ЄС №1606 від 2002 року. Ті суб'єкти, які ведуть облік за національними стандартами, продовжать подання звітності за правилами з урахуванням імплементованих новацій. Для забезпечення імплементатії європейського облікового законодавства під впливом Директиви № 2013/34/ЄС суттєві правки були внесені до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 у частині класифікації підприємств та положень щодо формування фінансової звітності.

Удосконалення нормативної бази з обліку та звітності у відповідності законодавства ЄС вбачає необхідність формування звітності за МСФЗ, що є актуальним в умовах розвитку міжнародних систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а такі дії сприятимуть інтеграційним процесам.

Традиційно науковцями звітність розглядається як один з елементів методу бухгалтерського обліку поряд із документацією, інвентаризацією, оцінкою, калькуляцією, рахунками, подвійним записом і балансом. Однак ряд авторів не поділяють такого підходу, і подають наступні визначення звітності

(табл. 1.1), а також вважаємо, що при розгляді терміну «фінансова звітність» доцільно звернутись до законодавчих актів, ПСБО та МСФЗ.

Таблиця 1.1

Визначення терміну «фінансова звітність» в науковій літературі та
нормативних документах

Автор або нормативний документ	Визначення
П. Хомин [62]	«Звітність є самостійною системою подання даних, необхідних для інформаційного забезпечення менеджменту і в жодному разі не може вважатись складовим елементом (прийомом) бухгалтерського обліку»
Н. Чебанова Т. Чупир [62]	«документи, що містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух грошових коштів підприємства за звітний період»
ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	«Звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства»
Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО)1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Фінансова звітність – «звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан - балансу), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності» [31]
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) Подання фінансової звітності	Фінансова звітність загального призначення («фінансова звітність») – «це така фінансова звітність, яка має на меті задовольнити потреби користувачів, які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання скласти звітність згідно з їхніми інформаційними потребами» [27].

Примітка. Систематизовано автором

Таким чином, нормативно-правові документи (Закон України, НПСБО, МСФЗ (МСБО)) визначають фінансову звітність як документ у якому відображають інформацію про фінансовий стан та результати діяльності, а МСБО все ж таки обумовлює мету звітності – задоволення потреб користувачів.

Тому розглядати фінансову звітність необхідно не лише в контексті формування та використання її показників для аналізу, але й необхідно зважати та враховувати її вплив на процес управління з врахуванням потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Як відомо, звітність є завершальним етапом облікового процесу та цілому вона призначена та її метою є задоволення інформаційних потреб всіх користувачів. Звітність є основним джерелом інформації про діяльність підприємства та його фінансовий стан.

Для користувачів звітності важливим є володіти достовірною інформацією про фінансовий стан підприємства та на цій основі приймати правильні, економічно доцільні рішення стосовно діяльності підприємства.

Тому саме для важливим для суб'єктів, які працюють на міжнародних ринках та необхідним є формування фінансової звітності, адже її користувачами виступають також іноземні стейкхолдери.

На наявність проблем із поданням фінансової звітності саме в міжнародних компаніях зосереджувала увагу Сопко В.В., яка зазначила, що: «Процеси глобалізації світової економіки, поява нового рівня управління економікою спричинили виникнення нових суб'єктів права – міжнародних корпорацій, розширення і вихід на перший план ринку капіталу. А це, в свою чергу, потребує нового підходу до управління суб'єктами господарювання, подання облікової інформації щодо прийняття рішень з їх управління» [48].

Роль фінансової звітності визначається тим місцем, яку вона посідає у всій структурі звітної інформації підприємства як інформаційного продукту системи бухгалтерського обліку. Загалом склад звітності підприємства та міжнародної компанії зокрема систематизовано на рис. 1.2.

Склад звітності визначається впливом макро- та мікрочинників, які можна об'єднати в три групи:

- «регулювання звітності;
- вимоги користувача до звітності;
- якість її показників» [19].

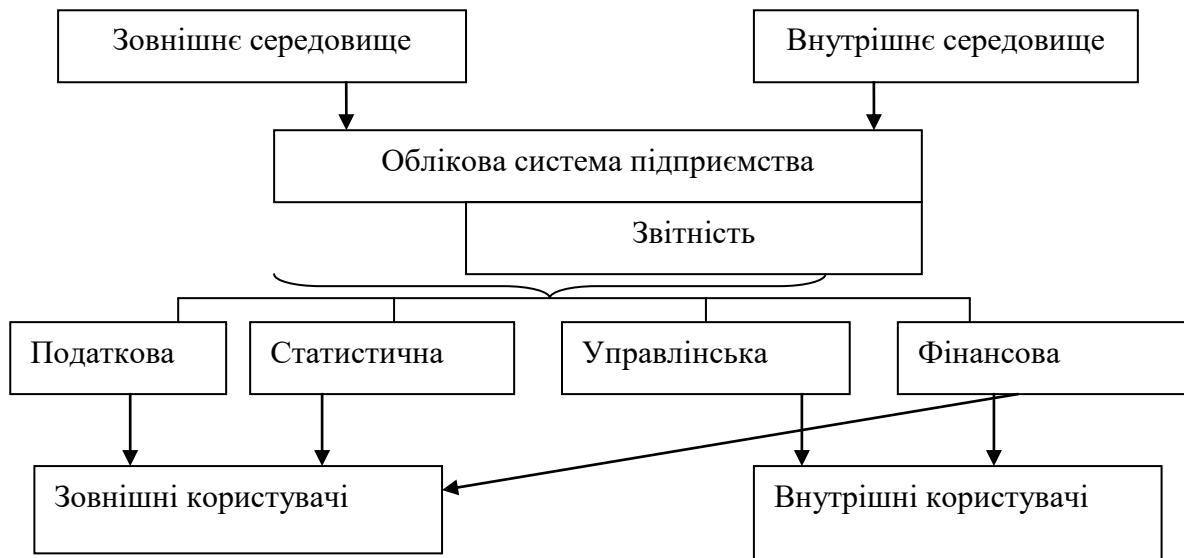


Рис. 1.2. Склад звітності підприємства

Примітка. Джерело: [4]

Регулювання звітності є характерним лише для певної групи користувачів – держави в особі її певних органів державної влади і безпосередніх власників підприємства. Для користувачів звітності, які, певним чином, пов'язані із підприємством, але не мають адміністративного впливу на прийняття рішень (працівники підприємства, дебітори, кредитори та інші), то їх потреби повинні задовольнятися своєчасним та адекватним завершення облікового процесу та процесу підтвердження даних.

Регулювання звітності та вимоги користувачів до звітності в цілому відносяться до зовнішніх чинників, які впливають на побудову процесу подання та оприлюднення фінансової звітності. Відповідно третя складова – якість показників звітності – є внутрішнім чинником, який залежить від стану бухгалтерського обліку та контролю на підприємстві. Інформаційна складова фінансової звітності повинна задовольняти потреби її користувачів та зобов'язана вдосконалюватися та модернізовуватися.

На основі даних фінансової звітності можливо провести тільки аналіз сальдових показників діяльності підприємства і визначити загальні тенденції його розвитку. Важлива роль у системі обліку та формуванню звітності відводиться контролю. Взаємозв'язок потоків інформації про ефективність

діяльності підприємства та місце у ньому фінансової звітності схематично зображено на рис. 1.3.

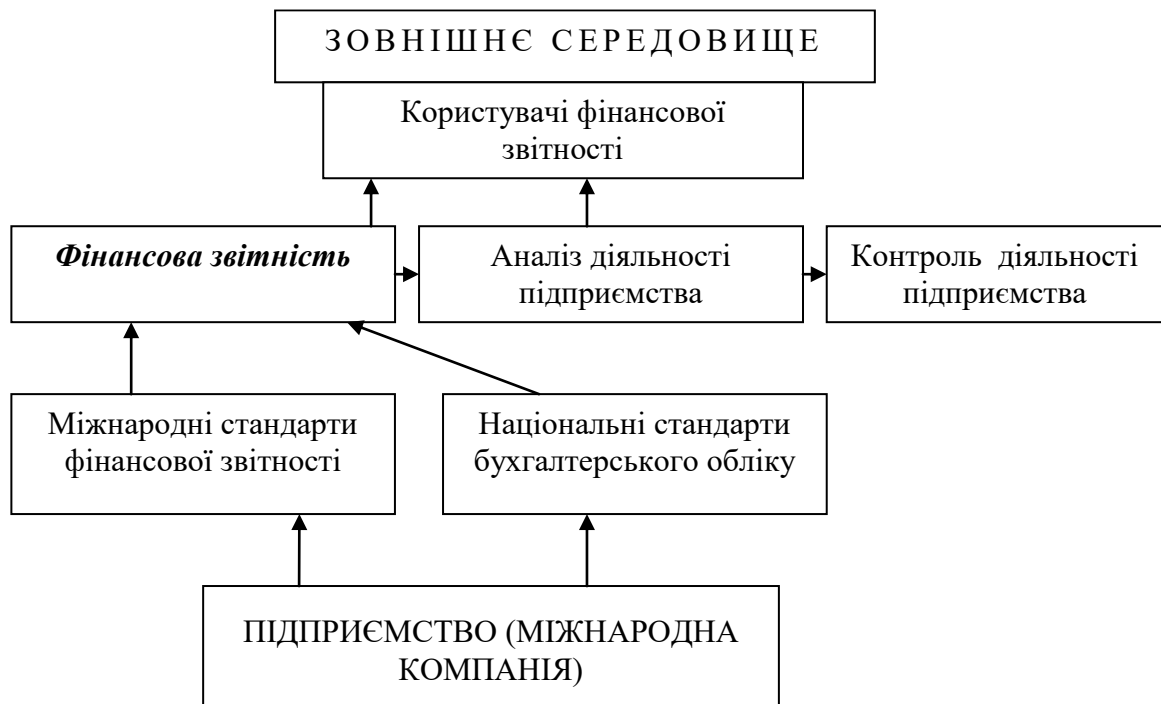


Рис 1.3. Взаємозв'язок потоків інформації крізь призму фінансової звітності

Примітка/ систематизовано автором за матеріалами [58]

Таким чином, як свідчать дані рис 1.3, підприємства, які здійснюють міжнародну діяльність в обліковій практиці використовують національні або ж міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (фінансової звітності) та у контексті подання фінансової звітності важлива роль відводиться користувачам фінансової звітності. Користувачі фінансової звітності чітко регламентовані законом.

Класифікація користувачів, що показує різноплановість їх інформаційних потреб. Так наприклад, Кіляр О.Р. [12] класифікує користувачів інформації, розділивши їх на відповідні групи, причому не зазначає можливість та здатність задоволення їх інформаційних потреб (рис. 1.4).

Звітність підприємств, в тому числі і міжнародних компаній повинна забезпечувати всі групи користувачів необхідною їм інформацією. Проте кожна з цих груп має власні потреби щодо складу інформації.

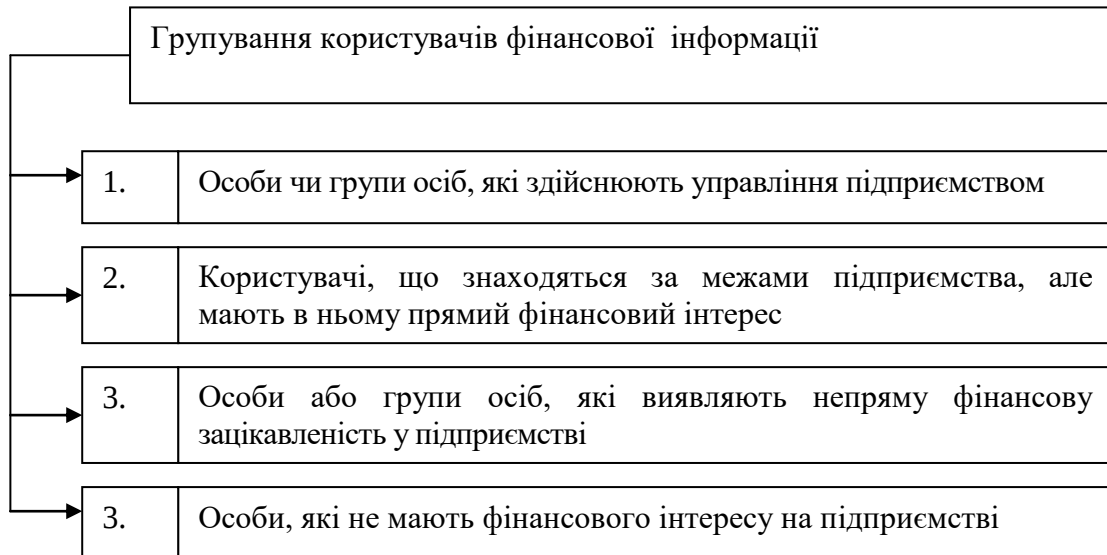


Рис. 1.4. Групування користувачів фінансової інформації

Примітка. Сформовано автором на основі [12]

При розгляді питання користувачів фінансової звітності доцільно розмежувати наступні поняття: користувачі фінансової звітності; користувачі облікової інформації; користувачі фінансової інформації. Відповідно фінансова звітність містить лише інформацію, передбачену відповідними стандартами бухгалтерського обліку, та складається із таких: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності, Звіт за сегментами.

Облікова інформація включає весь спектр облікових даних, які формуються за допомогою апарату та інструментарію бухгалтерського обліку. А вже фінансова інформація буде включати в себе всю попередню інформацію, а також іншу фінансову інформацію, наприклад, прогнози розвитку, плани фірми на випуск облігацій чи зміни розміру статутного капіталу шляхом додаткової емісії тощо.

З іншого боку, найбільш численним буде сукупність користувачів фінансової звітності з огляду на такі фактори:

1. Користувачі фінансової звітності закріплені нормативно-правовими актами, а саме чітко визначені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та Порядку подання фінансової звітності.

2. Інформація фінансової звітності найбільш повно розкриває стан справ на підприємстві, а саме: про діяльність підприємства, отримані фінансові результати за звітний період, рух грошових коштів та зміни у складі власного капіталу.

3. Інформація, представлена у фінансовій звітності характеризує та визначає найбільш значимі фінансові показники.

Підсумовуючи відмітимо, що згідно із ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35], користувачі фінансової звітності – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень, а НПСБО 1 розширює коло цих суб'єктів до всієї звітності підприємств, а саме: користувачі звітності – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

1.2. Вимоги, принципи формування та оприлюднення фінансової звітності

Процес адаптації фінансової звітності, відповідно до вимог міжнародних стандартів в умовах глобалізації набуває актуальності. При цьому, наближення НПСБО до норм міжнародних стандартів, а також переходу підприємств на формування звітності за МСФЗ обумовлює необхідність дослідження вимог та принципів формування фінансової звітності. Фінансова звітність міжнародної компанії є основним джерелом інформації про її майно і фінансовий стан, та є необхідною для прийняття дієвих управлінських рішень. Тому для досягнення мети фінансової звітності, а саме задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів, звітність має відповідати певним вимогам. Залежно від потреб управління, чинних законодавчих та нормативно-правових актів, можна сформувати систему вимог до звітності, які й виступають її якісними характеристиками (рис .1.5)

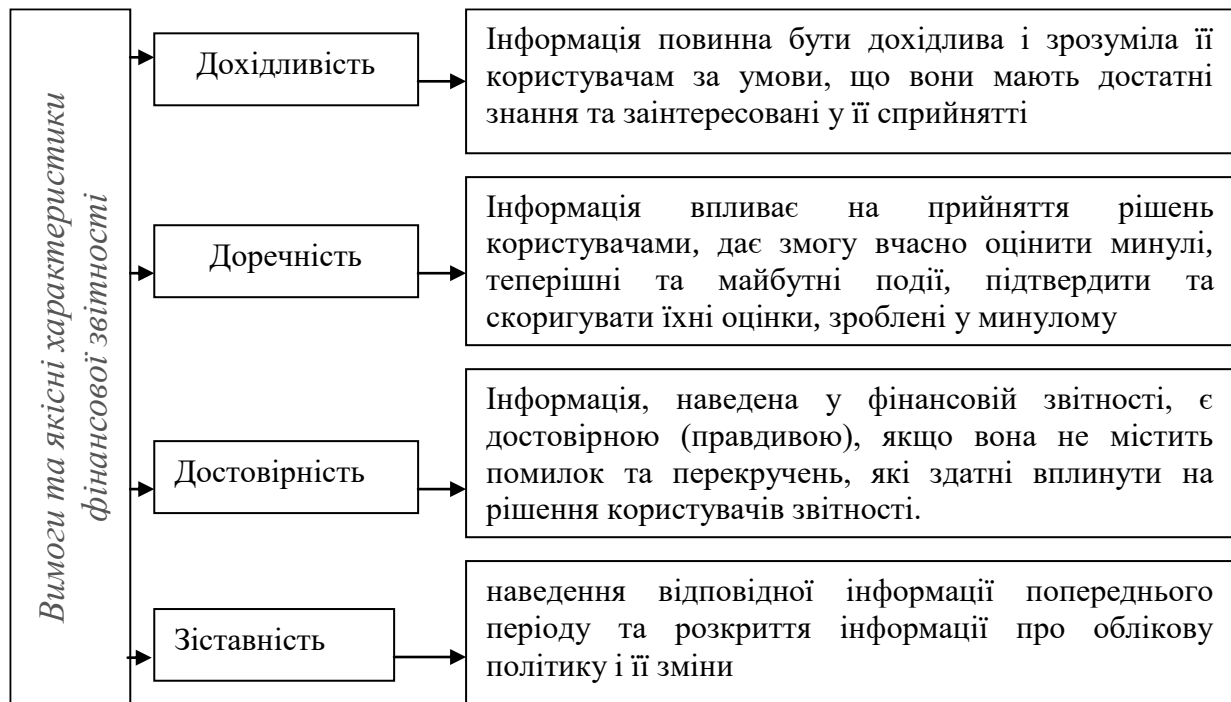


Рис. 1.5. Вимоги та якісні характеристики фінансової звітності

Примітка. Сформовано автором

Отже, правильним є резюмування: «Фінансові звіти повинні відповідати певним правилам (принципам), які відображені законодавчо і використовуються при оцінці, вимірюванні, реєстрації господарських операцій та їх результатів у фінансовій звітності» [34].

Під час надання інформації у фінансовій звітності необхідно дотримуватись таких критеріїв як істотність, своєчасність, повнота, нейтральність, об'єктивність. Зазначене обумовлюється тим, що фінансова звітність повинна включати інформацію, котра впливає на прийняття рішень, дає змогу своєчасно оцінити минулі, поточні та майбутні події; підтвердити та скоригувати їх оцінку, зроблену в минулому.

Що стосується МСФЗ, то положення формування фінансової звітності регулюються наступними документами: «Концептуальна основа фінансової звітності», МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» [28].

Фінансова звітність, яка сформована відповідно до МСБО є звітністю загального призначення і задовольняє загальні інформаційні потреби

користувачів. Загалом, в українському законодавстві принципи та характеристики фінансової звітності прописані в НП(с)БО 1, а в міжнародній практиці відповідно – в МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [27] (принципи) та Концептуальній основі фінансової звітності [27] (якісні характеристики). Вони є дуже схожими та багато в чому дотичні, але певна різниця все ж помітна. принципи підготовки звітності за МСФЗ узагальнені (рис. 1.6).

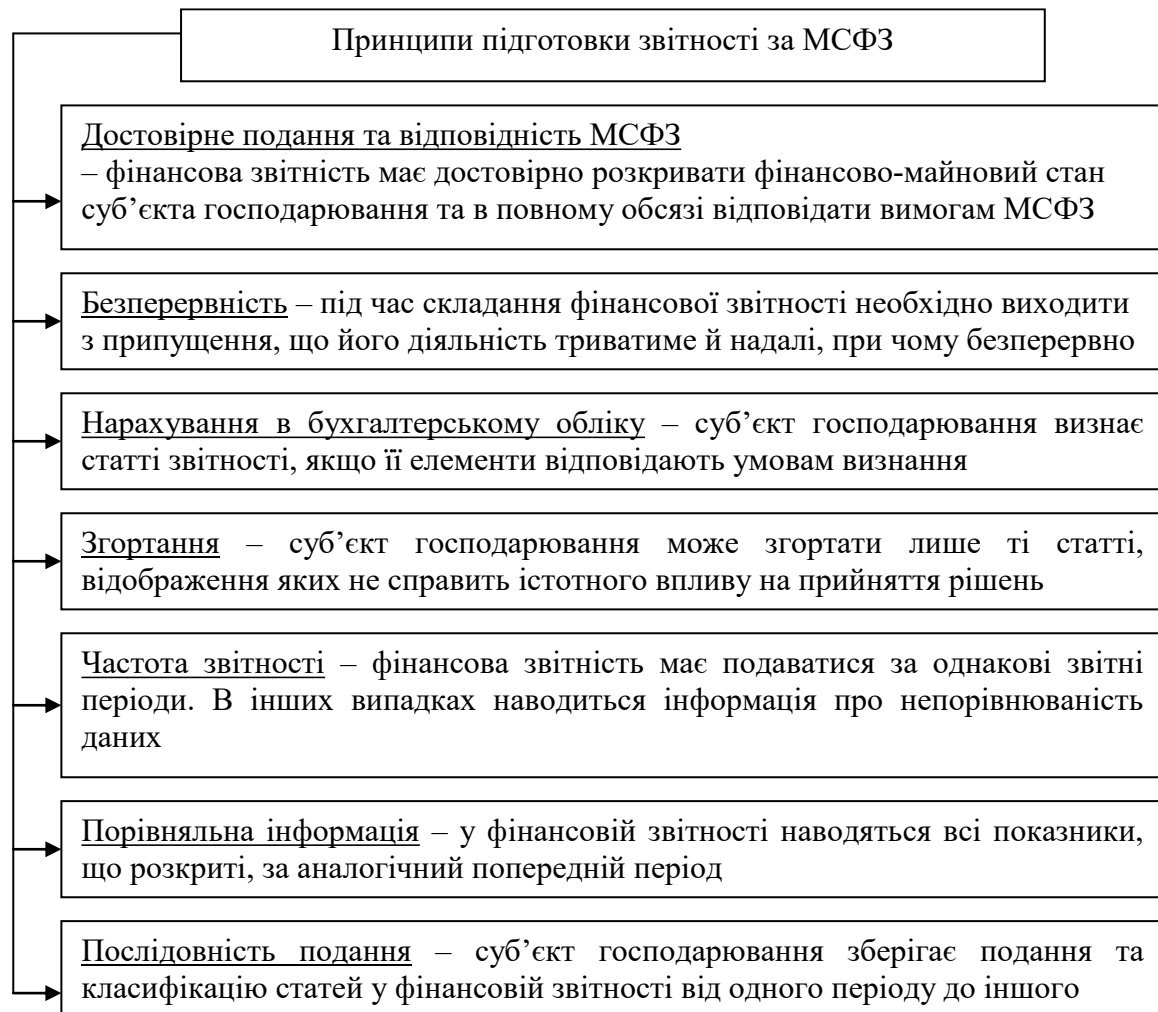


Рис. 1.6. Принципи підготовки звітності за МСБО

Примітка. Сформовано за даними [45]

Слід зазначити, що безпосередньо в тексті МСБО 1 принципи щодо підготовки фінансової звітності не виокремлені як окремі поняття, однак вони викладені ґрунтовно та доступно. В українському законодавстві увага приділяється підготовці звітності, а МСФЗ та Концептуальна основа фінансової звітності більш детально розкривають саме якісні характеристики та

принципи формування фінансової звітності. В частині їх доповнення та розвитку вважаємо за доцільне дотримання принципу аналітичності, сутність якого полягає у поданні в звітності даних щодо тих чи інших її показників у затребуваному менеджментом рівні деталізації, що дозволить швидко й якісно проводити аналітичні розрахунки й ефективно застосовувати інструментарій аналізу для управління діяльністю. У Міжнародних стандартах зазначається, що «фінансові звіти мають бути зрозумілими без додаткових пояснень, при цьому якісними ознаками показників фінансової звітності є їхня практичність та надійність»[28]. При чому, практичність показника означає, по-суті, його суттєвість для користувачів та здатність впливати на рішення. Таким чином, в цілому сукупність фінансової звітності ґрунтується на принципах міжнародних та національних стандартів, задовольняє їхні якісні характеристики, а також потреби зацікавлених користувачів.

Усі суб'єкти господарювання формують фінансову звітність, а ті підприємства, які формують звітність за МСФЗ та належать до великих повинні оприлюднювати свою звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом. Схематично процес подання та оприлюднення фінансової звітності систематизовано на рис.1.7.

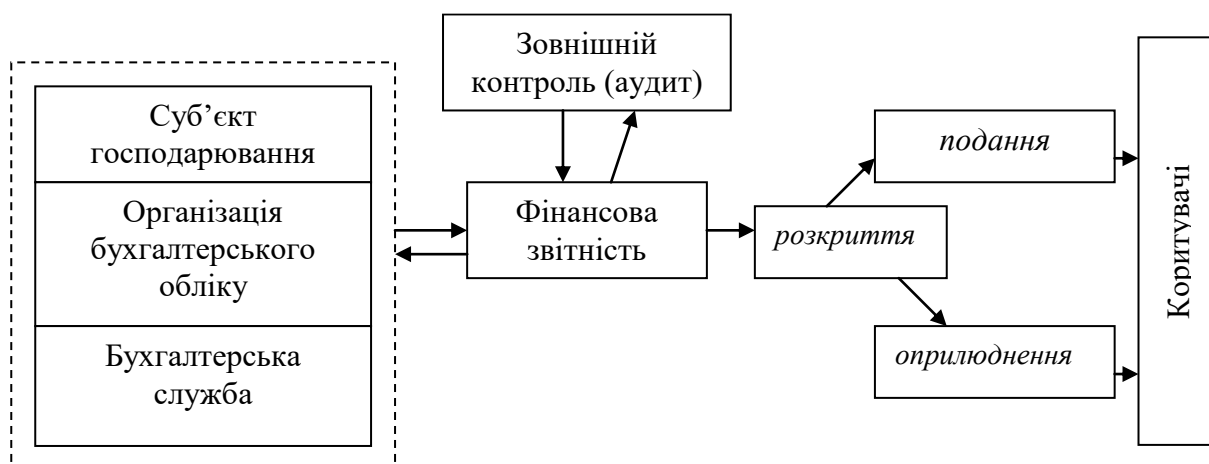


Рис.1.7. Схема подання та оприлюднення фінансової звітності

Примітка. Систематизовано автором

Отже, подання та оприлюднення фінансової звітності – це процеси, що покликані служити зв'язуючою ланкою між суб'єктом господарювання та його

зовнішнім середовищем в особі користувачів фінансової звітності, визначення яких дозволяє виявити ефективність їх організації та зменшити недоліки цієї організації. Значення процесів подання та оприлюднення важливе не тільки для користувачів, але й для самого суб'єкта господарювання, який також виступає користувачем фінансової звітності інших підприємств. На цій основі формується вся система інформаційного забезпечення управління в частині інформації фінансової звітності. Систематизуємо склад річної фінансової звітності суб'єктів господарювання (табл. 1.2)

Таблиця 1.2

Склад річної фінансової звітності

Суб'єкти господарювання	Склад річної фінансової звітності
Малі підприємства	Фінансова звітність малого підприємства: Ф № 1-м «Баланс»; Ф № 2-м «Звіт про фінансові результати»
Представництва іноземних СГД	
Непідприємницькі товариства	
Інші підприємства, що застосовують П(С)БО	Повний комплект фінансової звітності: «ф. №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» або форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»; ф № 4 «Звіт про власний капітал»; ф № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»; ф № 6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»» [31].
Підприємства, що застосовують МСФЗ	Повний комплект фінансової звітності включає: «звіт про фінансовий стан на кінець звітного періоду; звіт про сукупні доходи за період; звіт про зміни у власному капіталі за період; звіт про рух грошових коштів за період; примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення» [28].

Примітка. Систематизовано автором

Облікова інтерпретація механізму управління інформаційними потоками в частині фінансової звітності являє собою виокремлення послідовності обліково-аналітичних етапів. Управління процесом підготовки (складання), подання та оприлюднення фінансової звітності в обліковому циклі в загальних рисах, схематично зображено на рис 1.8.

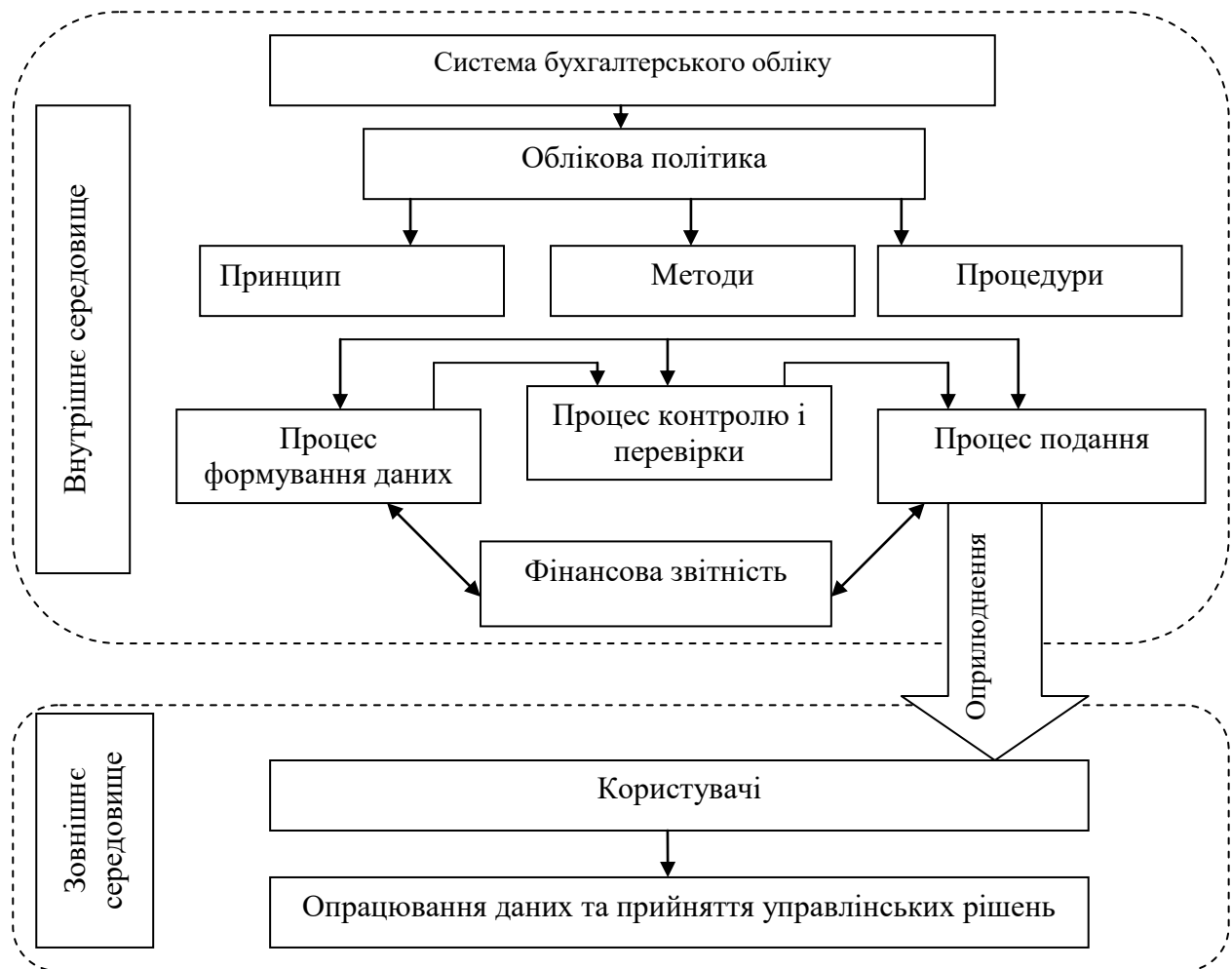


Рис. 1.10. Процес підготовки (складання), подання та оприлюднення фінансової звітності в обліковому циклі

Примітка. Побудовано автором за даними[58]

Таким чином, система бухгалтерського обліку впливає через відповідний рівень регламентування методів, прийомів та процедур, що так чи інакше допомагають відобразити дані у фінансовій звітності.

У структурі управління фінансовою звітністю, найбільш актуальним є процес подання фінансової звітності та процес оприлюднення.

Саме ці процеси забезпечують єдність інформації з управлінням, за допомогою якого досягається висока економічна ефективність діяльності компанії.

Управління інформацією на рівні держави забезпечує оприлюднення фінансової звітності, що підвищує ефективність контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств (в тому числі і міжнародних компаній).

Загалом, процес оприлюднення фінансової звітності повинен забезпечити такий стан речей, щоб найбільш ефективно задовольняти потреби користувачів. Тому на сьогодні найбільш значущі підприємства та ті, що становлять суспільний інтерес повинні звітувати за результати своєї діяльності шляхом оприлюднення своєї звітності і показувати наскільки ефективно були використанні ті чи інші економічні ресурси. Це забезпечує розвиток демократичних цінностей та є важливою складовою соціальної відповідальності бізнесу, яка стрімко розвивається у стабільних соціально орієнтованих економічних системах.

Отже, розгляд системи розкриття інформації для вдосконалення її структурних компонентів крізь призму механізму управління інформаційними потоками в частині фінансової звітності є умовою створення системи, що найбільше відповідає інтересам користувачів. Вдосконалення цих компонентів дозволяє забезпечити приріст інтенсивності руху інформації та покращити її якісні характеристики, з огляду на існування неорганізованих форм контролю та фінансової відповідальності бізнесу перед суспільством.

Висновки до розділу 1

1. Адаптація національних правил до МСФЗ у довгостроковій перспективі повинна сприяти розвитку міжнародної гармонізації бухгалтерського обліку і звітності. Бухгалтерський облік міжнародних компаній є доволі складною системою через взаємозв'язок та мережу взаємовідносин з іншими компаніями та специфічними операціями, які впливають на формування фінансових звітів.

2. В роботі визначено та досліджено категорію «фінансова звітність» з точки зору законодавчих та нормативних актів та позицій науковців.

Систематизовано склад фінансової звітності у розрізі суб'єктів господарювання.

3. При розгляді питання користувачів фінансової звітності доцільно визначити, що необхідно розмежувати наступні поняття: користувачі фінансової звітності; користувачі облікової інформації; користувачі фінансової інформації. Відповідно фінансова звітність містить лише інформацію, передбачену відповідними стандартами бухгалтерського обліку, а саме: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності, Звіт за сегментами.

4. У структурі управління фінансовою звітністю, найбільш актуальним є процес подання фінансової звітності та процес оприлюднення. Саме ці процеси забезпечують єдність інформації з управлінням, за допомогою якого досягається висока економічна ефективність діяльності компанії. Загалом, процес оприлюднення фінансової звітності повинен забезпечити такий стан речей, щоб найбільш ефективно задовольняти потреби користувачів. Тому на сьогодні найбільш значущі підприємства та ті, що становлять суспільний інтерес повинні звітувати за результати своєї діяльності шляхом оприлюднення своєї звітності і показувати наскільки ефективно були використанні ті чи інші економічні ресурси. Отже, розгляд системи розкриття інформації для вдосконалення її структурних компонентів крізь призму механізму управління інформаційними потоками в частині фінансової звітності є умовою створення системи, що найбільше відповідає інтересам користувачів. Вдосконалення цих компонентів дозволяє забезпечити приріст інтенсивності руху інформації та покращити її якісні характеристики, з огляду на існування неорганізованих форм контролю та фінансової відповідальності бізнесу перед суспільством.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У КРАЇНАХ ЄС НА ОСНОВІ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. Облікова політика та її вплив на формування фінансової звітності

Форма власності підприємства та його організаційно-правова форма визначають напрями облікової політики, адже саме ці фактори визначають користувачів облікової інформації (власники, акціонери, держава тощо). З метою надання релевантної інформації для управління вибір облікових процедур, який зазначається в обліковій політиці повинен враховувати класифікацію видів діяльності.

Чітко побудована облікова політика забезпечує не тільки високу ефективність ведення обліку, а надає йому стратегічну направленість. Однак процес формування облікової політики є досить трудомістким та багатоаспектним. Полегшення цього процесу можливе через застосування системного та поетапного підходу до організації та формування облікової політики. Комплексний підхід щодо організації облікової політики передбачає визначення: «правових, регламентних, інформаційних та технічних аспектів щодо забезпечення; визначення суб'єктів, об'єктів, цілей, мети та завдань; визначення базових етапів процесу формування облікової політики; визначення структури і змісту облікової та економічної інформації та основних напрямів її використання» [10].

Законодавство України передбачає, що питання встановлення та формування облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства [43].

В цілому можливим є застосування трьох варіантів до формування облікової політики: «1) за аналогією за подібними операціями (орієнтація на

вимоги, що застосовуються для обліку подібних операцій, та загальних принципів системи обліку); 2) виходячи із загальних визначень і критеріїв (основною облікової політики з неврегульованих питань є загальні визначення і критерії визнання, які описані в бухгалтерському законодавстві); 3) на основі загальновизнаної практики [35].

У системі МСФЗ (п. 5 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»): «під обліковою політикою розуміють сукупність конкретних принципів, основ, домовленостей, правил і практик, що їх підприємство застосовує під час ведення обліку та складання та подання звітності» [28]. Основною метою облікової політики є встановлення та закріплення облікових підходів, процедур і методології в цілому до всіх операцій, що здійснює підприємство. Також вбачається деталізація в обліковій політиці специфічних операцій, що пов'язані із видом діяльності.

У процесі формування облікової політики враховують, що стандарти обліку (національні та міжнародні) не мають вимог щодо вигляду облікової політики, однак облікова політика не повинна суперечити нормам, визначених у стандартах. При цьому облікова політика підприємства має свою визначену форму та деталізацію підходів до обліку окремих об'єктів. При цьому доречно не включати до облікової політики одноваріантні методи оцінки та обліку, що визначено також Методичними рекомендаціями з облікової політики підприємств [28].

За умови, коли підприємство здійснює операції облік та відображення яких не визначено у стандартах то виникає необхідність користування власними судженнями у процесі розробки облікової політики. Професійне судження є одним із основних аспектів формування облікової політики, яка передбачатиме власні підходи та правила. такі правила, як правило повинні узгоджуватися із фахівцями підприємства (головним бухгалтером, юристом та податковим консультантом).

У процесі формування професійного судження щодо операцій, які не врегульовані у МСФЗ підприємство має враховувати щоб ухвалені підходи

сприяли відображенню у фінансовій звітності доречної та достовірної інформації.

В цілому МСБО 8 рекомендує у процесі формування професійного судження використовувати наступні джерела:

- положення МСБО та МСФЗ щодо пов'язаних та подібних питань;
- підходи до визначення критеріїв визнання та підходів до оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат узгоджені із Концептуальною основою фінансової звітності;
- приписи інших організацій, які розробляють і затверджують стандарти та інші нормативні документи із врахуванням галузевої практики.

При цьому є важливим застосовувати принципу послідовності, що передбачає застосування рік за роком обрані в обліковій політиці підходи та оцінки.

Форма облікової політики не встановлена нормативними документами, а підприємство самостійно її розробляє, що дозволяє забезпечити якість обліку та облікової інформації та уможливить у деякій мірі убезпечити підприємство від донарахувань податків податковими органами. Важливим у процесі формування облікової політики враховувати галузевий контекст із специфічними операціями, адже це має відбиток у першу чергу на визнання витрат та доходів, а відтак і на визначення фінансового результату.

В загальних положеннях облікової політики вказують: стандарти які застосовує підприємство (у випадку об'єкта дослідження – це МСФЗ); визначення осіб, що відповідають за ведення обліку, перелік посадових осіб, які підписують документи; визначення функціональної валюти та валюти складання звітності; перелік фінансової звітності; загальну оцінку суттєвості та не суттєвості інформації, із зазначенням критеріїв суттєвості для різних елементів обліку; зазначають план рахунків, яким користуються та робочий план (за потреби), а також програмне забезпечення для ведення обліку.

Далі у процесі формування документа про облікову політику доцільно за об'єктами обліку розписати наступні критерії (рис. 2.1)



Рис. 2.1. Наповнення облікової політики за МСФЗ

Примітка. Узагальнено автором.

Окрім того, за умови якщо підприємство володіє інвестиційною нерухомістю то доцільно визначити модель обліку такої нерухомості, критерії

та підходи до розмежування. Якщо ж підприємство проводить операції з валютою, то доцільно прописати періодичність та алгоритм розрахунку курсових різниць. На рис. 2.2 узагальнено суттєві питання, які розкриваються в обліковій політиці підприємств США, Великобританії, Німеччини, а також ті, які рекомендують МСФЗ.

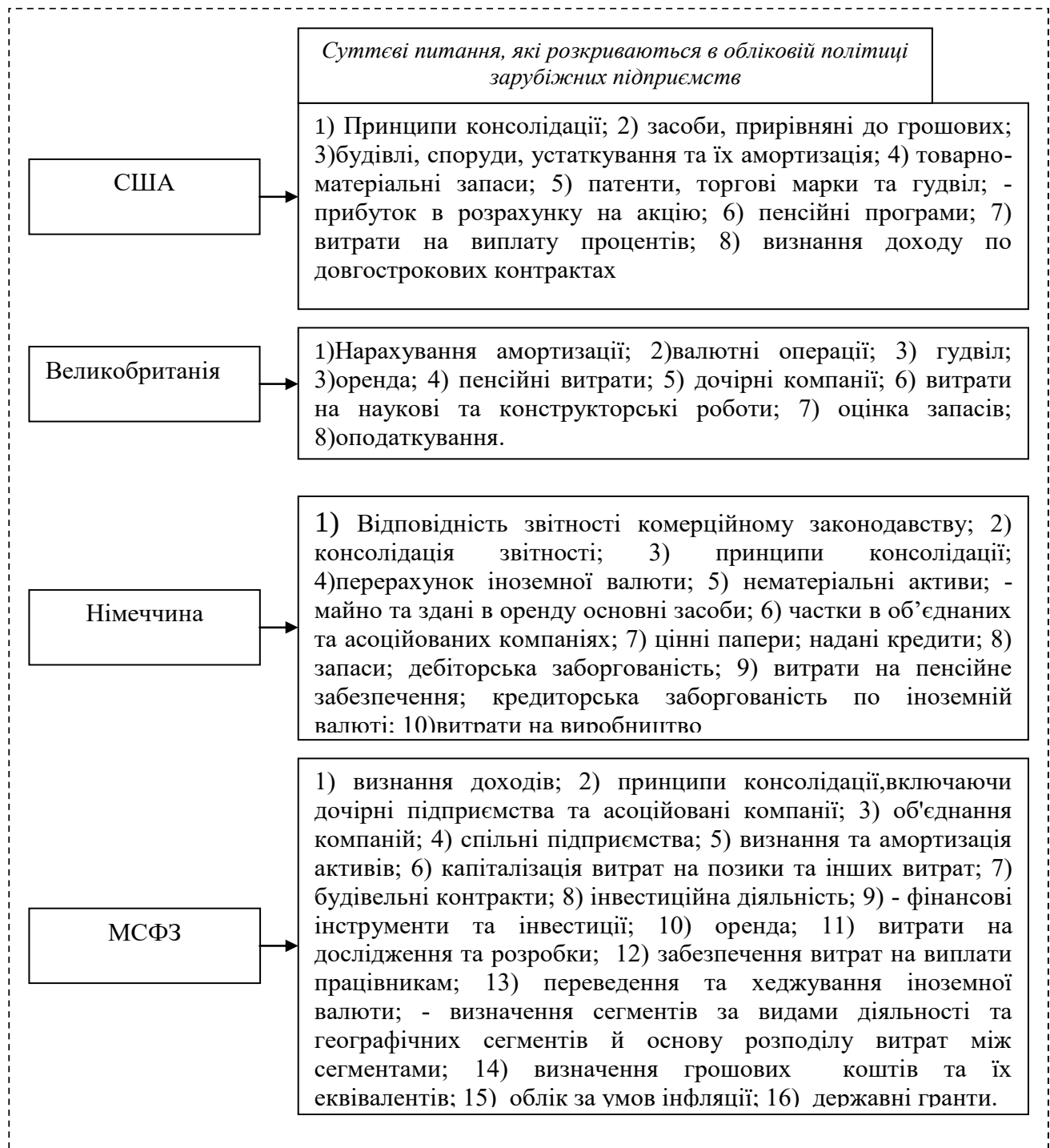


Рис. 2.2. Суттєві питання, які розкриваються в обліковій політиці компаній

Примітка. Систематизовано автором на основі [28; 31]

Міжнародна практика показує, що структура облікової політики в різних країнах має ряд особливостей. Наприклад, у Великобританії «облікова політика в меншій мірі структурована, не настільки деталізована і не так формалізована, як в США. З іншої сторони, розвиток економічної інтеграції європейських країн сприяє швидкому процесу гармонізації та уніфікації бухгалтерського обліку, що обумовлює більш детальну його структуру і облікової політики зокрема» [22].

Важливу увагу у процесі формування облікової політики доцільно приділити критеріям суттєвості для різних статей звітності.

У системі МСФЗ можемо знайти кілька визначень суттєвості. Так, у 7 п МСБО 1 «Подання фінансової звітності» зазначено, що «пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть окремо чи сукупно впливати на економічні рішення, що користувачі ухвалюють на основі фінансової звітності» [27]. При цьому суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що їх оцінюють за певних обставин.

Подібне визначення подано і в пункті 2.11 Концептуальної основи: «інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, що користувачі ухвалюють на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, який звітує» [63].

У процесі час формування облікової політики керівництво компанії на свій розсуд ухвалює рішення про ту яким чином визначати критерій суттєвості один для усіх випадків чи для кожного об'єкта окремо; яким визначити поріг суттєвості (відсоток обраної бази або ж зафіксований вартісний показник); від якого базового показника враховуватимуть критерій суттєвості (для прикладу це може бути чистий дохід компанії або ж розмір чистих активів).

Для прикладу, аби визначити критерій суттєвості з метою дисконтування чимало підприємств доцільно брати за основу рекомендовану межу 10% для визначення моделі обліку модифікації фінансових інструментів відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Тобто прописується, що різницю у більш

ніж 10% між дисконтованою і недисконтованою величиною грошових потоків вбачається суттєвою, аби застосовувати дисконтування.

Для визначення суттєвості за окремими об'єктами обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу орієнтованими порогом береться величина у 5% від підсумку усіх активів, всіх зобов'язань та власного капіталу.

Для визначення суттєвості певних доходів і витрат орієнтовним порогом суттєвості рекомендують величину, що дорівнює 2% чистого прибутку (збитку) підприємства. З метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку порогом суттєвості може бути величина, що дорівнює 1% чистого прибутку (збитку), або ж величина, що дорівнює 10% відхиленню залишкової вартості об'єкта обліку виходячи з їх справедливої вартості.

Окремою складовою облікової політики є формування додатків до неї, де додатково затверджують графік документообороту, робочий план рахунків, форми бухгалтерської довідки та внутрішніх актів.

Зміни до облікової політики доцільно здійснювати у двох випадках, коли таких змін вимагають конкретні МСФЗ та за умови коли зміни покращать фінансову звітність, а саме сприятимуть більш достовірному та доречному розкриттю інформації. Облікова політика затверджується керівником.

Об'єктивна та логічно структурована облікова політика підприємства дозволить побудувати ефективну систему обліку та складання фінансової звітності підприємства, а також забезпечить достовірність показників у податковій звітності, а також забезпечить менеджмент підприємства достатньою інформацією для прийняття управлінських рішень.

2.2. Методичні підходи до формування фінансової звітності за міжнародними стандартами

Україна, підписавши у березні 2014 року Угоду про асоціацію між Європейським Союзом, взяла на себе зобов'язання, у тому числі щодо гармонізації законодавства в сфері підприємницької діяльності, а також і

облікової та аудиторської діяльності. Угодою передбачено і реформування обліку та аудиту шляхом орієнтації їх на міжнародні стандарти. Підписання угоди зумовило унесення змін до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Визначені ЗУ суб'єкти господарювання повинні вести облік за МСФЗ та відповідно і формувати відповідно до них облікову політику. Загалом алгоритм переходу на формування фінансової звітності за МСФЗ можна систематизувати наступним чином (рис. 2.3).

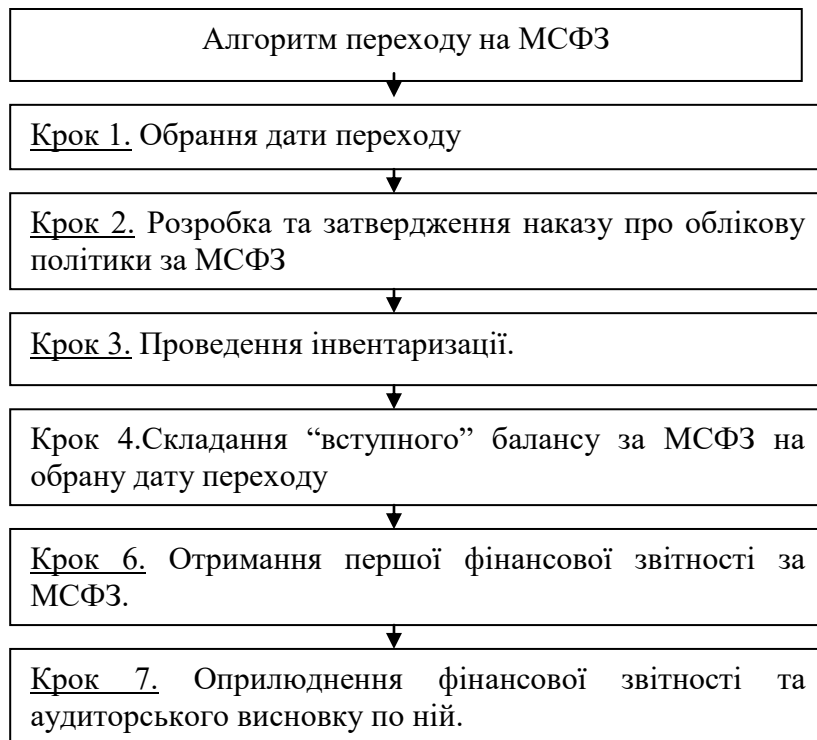


Рис. 2.3. Алгоритм переходу компанії на МСФЗ

Примітка. Систематизовано автором

Перехід з однієї системи обліку обумовлює необхідність коригування статей фінансової звітності на дату переходу, які можна поділити на дві групи:

- коригування пов'язані з відмінностями між міжнародними та національними стандартами (такі відмінності ще залишаються);
- коригування, які є наслідком невиконання або порушення правил щодо ведення обліку за національними стандартами.

Відповідно перша група коригувань стосується зміни облікової політики, а друга група виправлення помилок. Важливим перед початком формування звітності є проведення інвентаризації. Необхідно відмітити, що метою

інвентаризації є визначення того, які активи і зобов'язання відображатимуться у балансі, складеному за МСФЗ, перекласифікація статей тощо. Наприклад, перекласифікація витрат майбутніх періодів на дебіторську заборгованість, МНМА на основні засоби і тому подібне. Однією із важливих форм фінансової звітності є «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», подвійна назва якого з'явилася під впливом міжнародної облікової практики. Відповідно до НП(С)БО 1 Баланс – це «форма звіту, котра відображає активи, зобов'язання та власний капітал підприємства» [31]. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду (на кінець дня 31 грудня для річної форми), одиницею виміру показників є тис. грн.

На інформацію про фінансовий стан впливають: а) економічні ресурси, що контролюються, які дають можливість спрогнозувати здатність підприємства генерувати грошові кошти; б) фінансова структура, яка визначає потребу в позиках, дає можливість визначити розподіл майбутніх прибутків / грошових коштів і можливість створення нових фінансових ресурсів у майбутньому; в) ліквідність; г) платоспроможність. Два останніх фактори допомагають користувачам спрогнозувати ймовірність своєчасного виконання фінансових зобов'язань (ліквідність відноситься до короткострокових зобов'язань, платоспроможність – до довгострокових). Основними елементами Балансу є: «Активи; Зобов'язання; Власний капітал» [19]. Активи відображають в балансі у порядку зростання ліквідності, а зобов'язання – в тому порядку, в якому вони будуть погашатися. Короткострокові або поточні зобов'язання погашають протягом року, в той час як довгострокові зобов'язання будуть сплачуватися терміном більше ніж один рік [19]. Під власним капіталом розуміють вартість усього бізнесу після виконання всіх зобов'язань підприємством. Власний капітал, як правило, показує суму капіталу, яку інвестують власники підприємства, плюс будь-яка вигода, яка отримана в результаті реінвестування в компанію [19].

Для складання звітності використовують МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [27]. Аналіз стандартів обліку – національних та міжнародних

виявив суттєві відмінності між ними, основною з яких є відсутність встановленого обов'язкового складу статей Балансу відповідно до МСБО 1. У МСБО 1 наведено «мінімальний склад статей, які повинні бути відображені в Балансі. Додаткові рядки, заголовки і проміжні підсумки включають до форми Балансу, якщо це вимагається МСБО або якщо це дасть змогу більш правдиво відобразити фінансовий стан підприємства» [27]. Проведений аналіз відмінностей між правилами розкриття інформації у балансі відповідно до МСБО та НПСБО узагальнений на рис. 2.4.

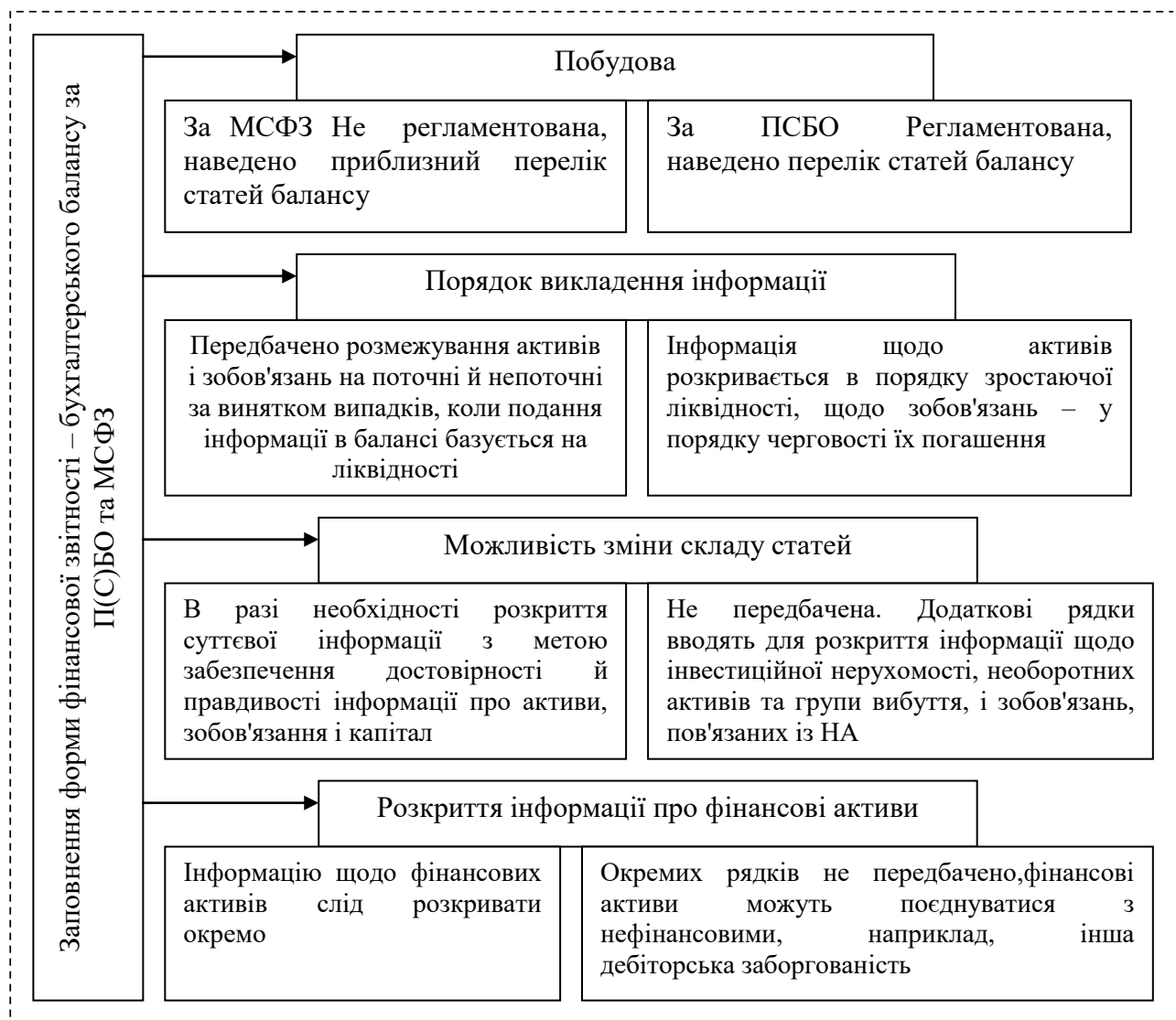


Рис. 2.4. Відмінності при заповненні форми фінансової звітності (балансу) за П(С)БО та МСФЗ

Примітка. Систематизовано автором за даними [27]

Виходячи з інформації систематизованої на рис. 2.4. бачимо, що можна не заповнювати статті, за якими відсутня інформація, а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, визначених у НП(С)БО. Всі статті балансу розділятися на оборотні/необоротні» (відповідно до параграфом 60 МСБО 1, «дотримуючись принципу переведення довгострокових активів і зобов'язань, які підлягають погашенню протягом 12 місяців з дати балансу, до складу поточних» [27].

Таким чином, Баланс включає повну інформацію про активи підприємства, його зобов'язання та власний капітал, які можуть бути використані для аналізу ліквідності, аналізу фінансової стану та інших показників. У балансі активи компанії повинні бути рівними джерелам фінансування (зобов'язання плюс капітал).

Аналізуючи вимоги МСФЗ та П(С)БО, доцільно визначити функції оцінки в обліку та формуванні фінансової звітності. Так, підхід щодо оцінки як процесу визначення вартості об'єктів обліку і як процесу створення якісних характеристик облікової інформації передбачено у двох принципах підготовки фінансової звітності, а саме принципу історичної (фактичної) собівартості та принципу обачності. Таким чином, Баланс розглядається як фінансова позиція компанії в певний момент часу. Фактично, деякі компанії публікують свої баланси під альтернативною назвою «Звіт про фінансовий стан» [3]. Показники балансу використовують для визначення ліквідності компанії (порівнюють показники балансу, такі як поточне співвідношення та оборотний капітал [19].

У міжнародній практиці «Звіт про фінансові результати» також відомий під кількома назвами – Звіт про прибутки та збитки (Profit & Loss Statement (P&L), що співзвучно та відповідає МСФЗ, або Звіт про прибуток (Income Statement, Statement of earnings, or Statement of operations – назви, які використовують переважно американські компанії). Українські підприємства, які формують звітність відповідно до ПСБО 1 складають Ф. № 2 яка відповідно має подвійну назву – Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Відповідно до МСБО 1 фінансова звітність є не зовсім є бланком звітності в

звичайному розумінні, оскільки підприємство вказує в окремих рядках лише ті статті, інформація про які суттєва, та їх оцінка може бути достовірно визначена, МСБО 1 не містить форм фінансової звітності, а лише вимогу до структури та змісту статей окремих звітів, а також прописує принципи їх складання. Загалом структура Звіту про фінансові результати ф. № 2 систематизована на рис. 2.5

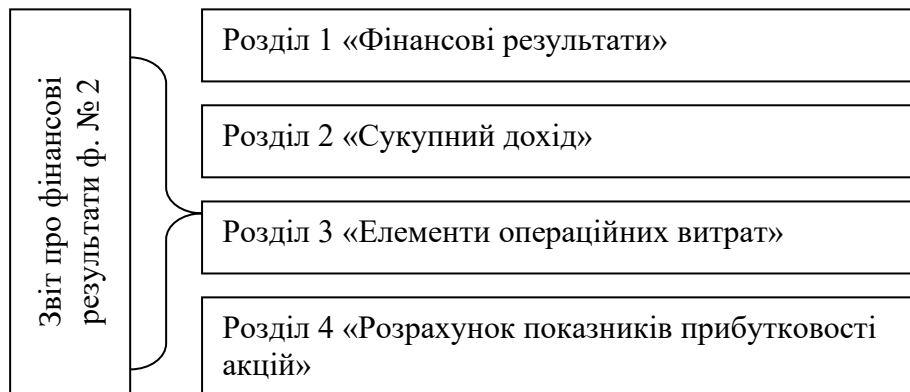


Рис. 2.5. Структура Звіту про фінансові результати

Примітка. Систематизовано автором на основі [19]

Як бачимо, звіт ф. № 2 є більш глибоко деталізованою щодо інформації про фінансові результати діяльності і сукупні доходи, ніж мінімальні вимоги, що пред'являються МСБО 1 (параграф 82). Розділ 2 «Сукупний дохід» призначений для інформації про зміни у власному капіталі, що не залежать від власників і не є наслідком операцій від укладених угод протягом звітного періоду. У розділі 3 «Елементи операційних витрат» відображають витрати у розрізі матеріальних, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації та інших операційних витрат. Що стосується МСБО, то у них не закріплено форм фінансової звітності, визначено лише вимоги до структури та зміст статей окремих звітів, а також принципи їх складання.

Відповідно до з IAS (МСБО) 1, під час підготовки розділу звіту про сукупний дохід (звіту про прибутки і збитки) можна обрати один з двох способів групування інформації про витрати за операційною діяльністю [28]: «за функціями чи процесам діяльності підприємства; при цьому витрати класифікуються на управлінські, виробничі та комерційні; за характером витрат на виробництво і продаж готової продукції зокрема за їх елементами» [27]. Також підприємство має право вибрати спосіб подання витрат у звіті.

Зокрема, можна використати класифікацію витрат, побудовану на характері витрат (метод характеру витрат), або ж на їх функції в межах суб'єкта господарювання (функціональний метод), залежно від того, який з підходів забезпечує надійну та більш доречну інформацію. У П(С)БО також використовуються обидва підходи до класифікації витрат: «за елементами (еквівалент методу характеру витрат); за видами діяльності (еквівалент функціонального методу)» [31]. Проведений аналіз відмінностей між правилами розкриття інформації у звіті про фінансові результати подано на рис. 2.6.

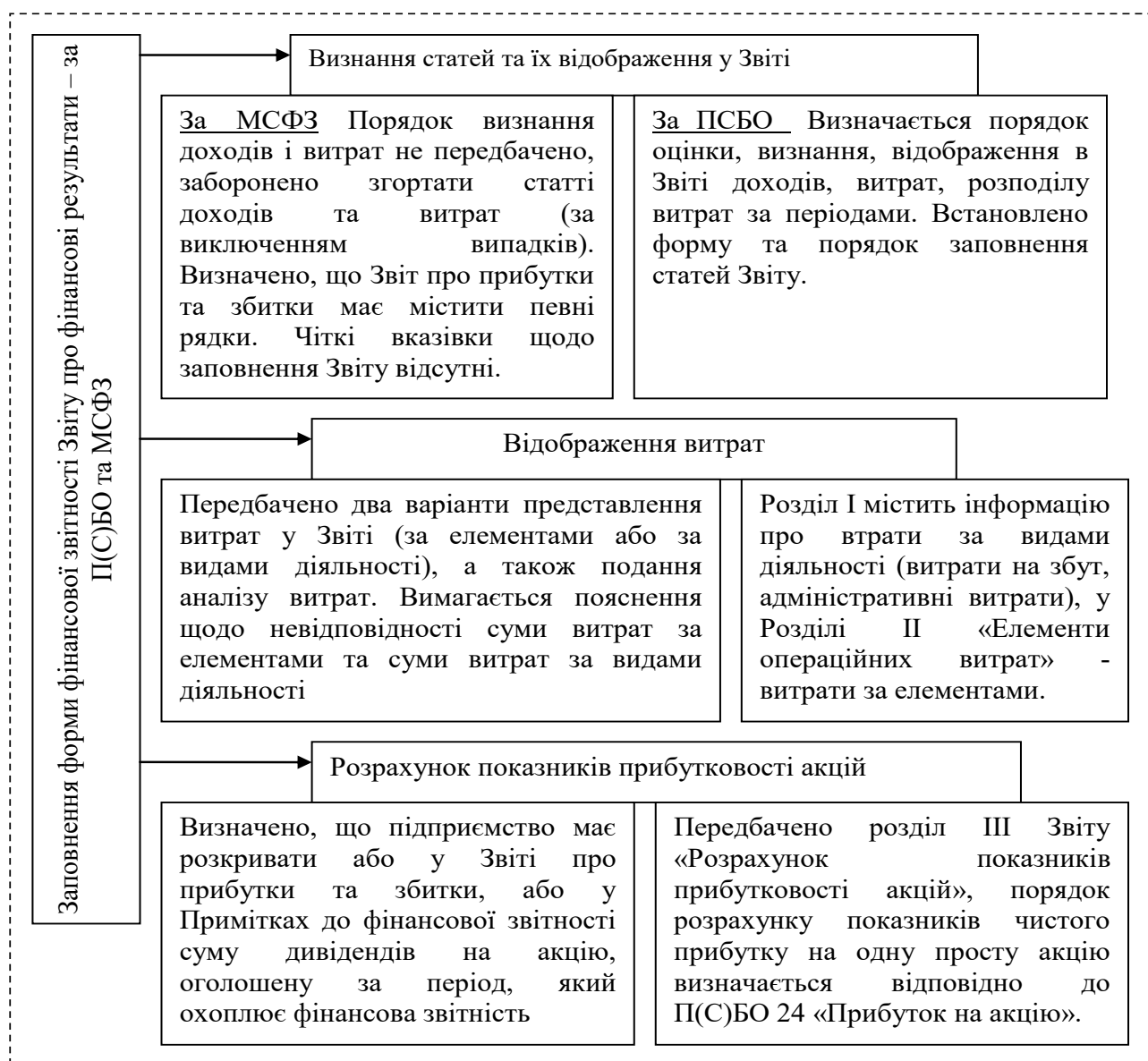


Рис. 2.6. Відмінності заповнення форми фінансової звітності –Звіту про фінансові результати за П(С)БО та МСФЗ

Примітка. Систематизовано автором за даними [21]

Звіт про сукупний дохід формується у два розділи: звіт про прибутки і збитки (показує зміни чистого прибутку (збитку) за звітний період); звіт за іншим сукупним прибутком (відображає невизнані доходи, які збільшують власний капітал, а також невизнані витрати, що списуються за рахунок коштів власного капіталу. Зауважимо, що: «МСБО 1 передбачає інше відображення звіту про сукупний дохід, а саме: звіт, що формує компоненти прибутку і збитку (separate income statement); звіт, що відображає компоненти іншого сукупного доходу (statement of comprehensive income)» [28].

Для удосконалення інформаційності цього звіту доцільно у його форму ввести статтю (показник) «Податок на прибуток» для чіткої наочності та надання цій формі звіту більш кращої швидкодії в отриманні цього показника зацікавленим користувачем, що сприяє покращенню рівня інформаційності звітності без додаткових обчислень. Таким чином, оскільки МСБО не визначають формат фінансових звітів, за основу слід приймають один з двох форматів звіту про сукупні доходи, наведених у додатку до МСБО 1.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінзвітності»: «обов'язковим компонентом фінансової звітності є звіт, що відображає зміни у власному капіталі внаслідок операцій та інших подій, крім внесків учасників (власників) суб'єкта господарювання та розподілу капіталу (дивіденди тощо) між ними» [27].

Зміни у власному капіталі у період між двома датами балансу відображають збільшення або ж зменшення його чистих активів протягом періоду. Звіт про власний капітал, відповідно до МСБО 1 має назву Звіт про зміни у власному капіталі, та містить інформацію відображену на рисунку рис. 2.7.

У Звіті про зміни у власному капіталі наводять таку інформацію: «загальну суму прибутку (збитку), визначену у звіті про сукупні прибутки та збитки» [27].



Рис. 2.7. Інформація Звіт про зміни у власному капіталі

Примітка. Систематизовано автором

Крім того, або безпосередньо у звіті, у примітках до фінансових звітів слід наводити суму дивідендів, визнану як розподіл капіталу між власниками впродовж звітного періоду, та відповідну суму дивідендів на акцію.

Звіт про рух грошових коштів керівники використовують для контролю над грошовими потоками, а сторонні інвестори та акціонери можуть робити висновки щодо управління ліквідністю компанії, аналізувати її доходи і здатність залучати значні суми грошових інвестицій.

Згідно МСБО 7 [28] звіт відображає грошові потоки протягом періоду згідно з поділом діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову. Структура звіту про рух грошових коштів наведено на рис. 2.8

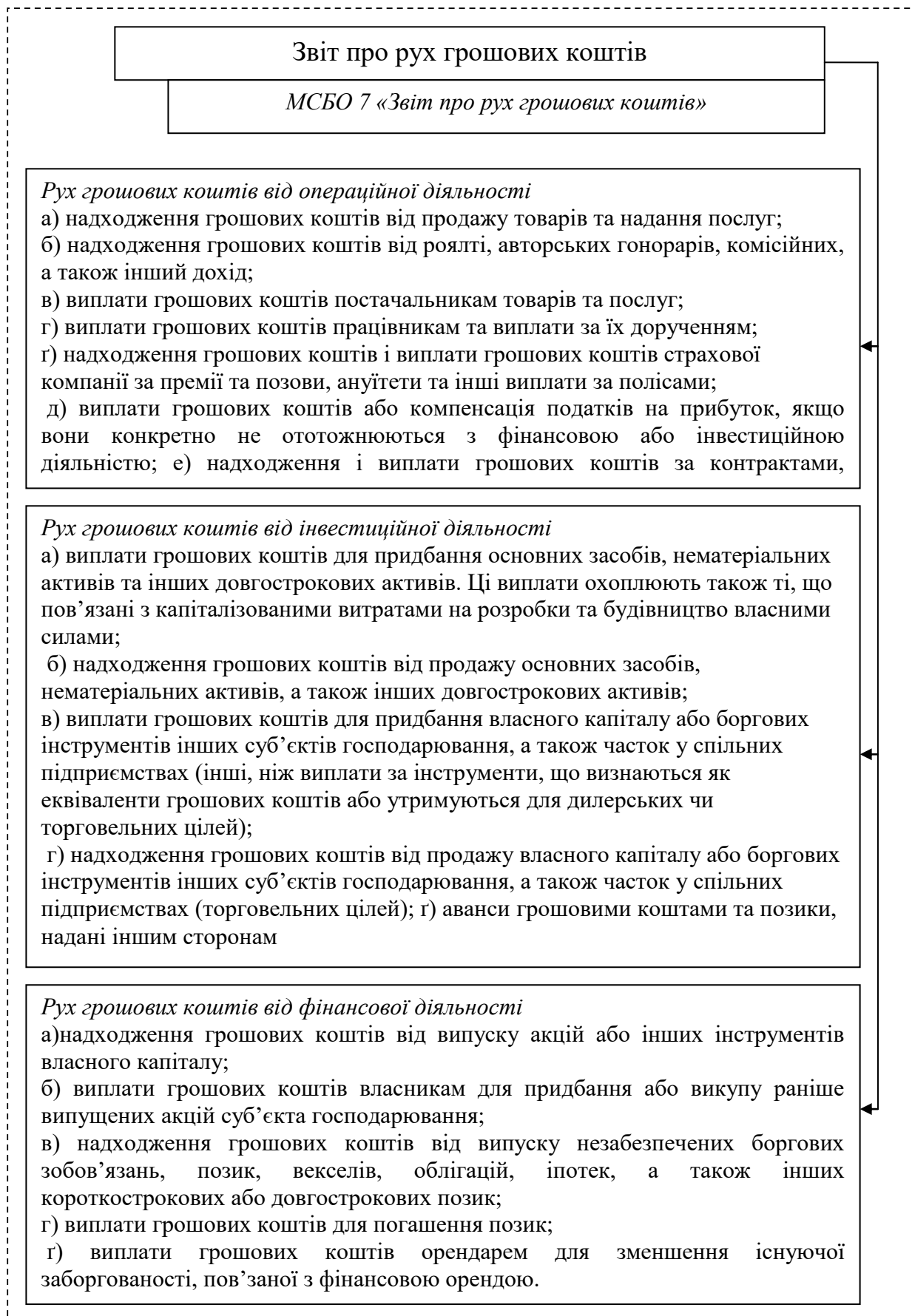


Рис. 2.8. Структура звіту про рух грошових коштів та приклади грошових потоків наведені у МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»

Таким чином, проаналізувавши МСБО 7, можемо стверджувати, що у ньому не визначено формат Звіту про рух грошових коштів та перелік статей за кожними видом діяльності, однак стандарт вимагає грошові потоки класифікувати за трьома групами: операційна діяльність, інвестиційна та фінансова. Суб'єкти господарювання зазначений звіт можуть формувати або :

а) прямим методом (розкривають інформацію про основні джерела валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів); або ж б) непрямим методом (відповідно прибуток чи збиток коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, відстрочок або ж нарахувань минулих чи майбутніх надходжень, або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, інвестиційної чи фінансової діяльності).

Недоліки та переваги формування звіту за тим чи іншим методом систематизовано у табл. 2.1

Таблиця 2.1

Недоліки і переваги застосування прямого і непрямого методів складання Звіту про рух грошових коштів

	Прямий метод	Непрямий метод
Переваги	Показує здатність підприємства генерувати достатньо грошових коштів для сплати заборгованості, інвестування та розподілу власникам. Така інформація краще задовольняє потреби користувачів фінансових звітів та допомагає у прийнятті економічних рішень	Звіт за непрямим методом надає корисну інформацію про зв'язок між грошовими потоками, звітом про сукупні прибутки та збитки (або в окремим звітом про прибутки та збитки) та звітом про фінансовий стан
Недоліки	Звіт не показує взаємозв'язку між нарахованим доходом та отриманими грошовими коштами.	Не дає ніякої додаткової інформації про грошові потоки від операційної діяльності.

Примітка . Сформовано за даними [28]

МСБО 7 визначає, що відображати в звіті грошові потоки від операційної діяльності краще із застосуванням прямого методу. Отже, грошові потоки від операційної діяльності можуть бути представлені прямим або непрямим методом: «Прямий метод (рекомендований) – розкривається інформація про

основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів; Непрямий метод (найбільш поширений), за яким чистий прибуток коригується на: – негрошові операції; – відстрочки та нарахування; – статті пов'язані з грошовими потоками від інвестиційної та фінансової діяльності» [28].

Останньою формою фінансової звітності є «Примітки до фінансових звітів». Згідно НП(С)БО 1, примітки до фінансової звітності – «це сукупність показників та пояснень, котрі забезпечують деталізацію та обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними НП(С)БО або МСФЗ» [28]. Примітки до фінансових звітів надають користувачам додаткову інформацію, яка не розкрита у фінансових звітах. Формат Приміток за МСФЗ не є стандартизований та вони можуть подаватись в довільній формі із застосуванням тексту, таблиць, графіків і т. д.

Згідно з МСБО 1 [28] у Примітках наводять таку інформацію: 1) про основу складання фінансової звітності та облікову політику підприємства; 2) інформацію, яку вимагають МСБО, але вона не наведена безпосередньо у фінансових звітах; 3) яка не наводиться у фінансових звітах, але є необхідною для правдивого відображення фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Можна узагальнити діючі положення нормативних актів, що дають нам підстави для висновку, що примітки для фінансових звітів за складом поділяються на такі групи щодо:

- облікової політики підприємства та її зміни
- виправлення помилок, зміну облікових оцінок, події після дати балансу
- вартості основних засобів (первісна або переоцінена), за якою вони відображені в Балансі вартості нематеріальних активів (первісна або переоцінена), за якою вони відображені в Балансі
- дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості

Підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, форму № 5 і № 6 не заповнюють, однак вони повинні формувати Примітки, які є вагомим джерелом інформації про підприємство для зовнішніх користувачів, оскільки в них розкривається вся актуальна інформація, яка має вплив як на поточний фінансовий результат та фінансовий стан, а також на ті ті події, які можуть вплинути на майбутнє компанії.

Висновки до розділу 2

1. В роботі визначено необхідність формування облікової політики та доведено її вплив на формування показників звітності. Форма облікової політики не встановлена нормативними документами, а підприємство самостійно її розробляє, що дозволяє забезпечити якість обліку та облікової інформації та уможливить у деякій мірі убезпечити підприємство від донарахувань податків податковими органами. Важливим у процесі формування облікової політики є необхідність враховувати галузевий контекст із специфічними операціями, адже це має відбиток у першу чергу на визнання витрат та доходів, а відтак і на визначення фінансового результату. Об'єктивна та структурована облікова політика дозволить побудувати ефективну систему обліку та складання фінансової звітності, що забезпечить достовірність показників податкової звітності, а також менеджмент підприємства інформацією для прийняття рішень.

2. Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за МСФЗ після подання першої фінансової звітності за міжнародними стандартами. В роботі визначено алгоритм переходу підприємств на формування фінансової звітності за МСФЗ.

3. Підприємства, які складають звітність за НПСБО повинні за необхідності трансформувати її до міжнародних стандартів. Це можливо зробити застосовуючи один із двох методів, а саме: трансформації або ж

ведення паралельного обліку. застосування будь-якого з них має певні переваги і недоліки, та вони оббираються власниками. Підприємства, які формують звітність один раз на рік можуть застосовувати метод трансформації, в іншому випадку доцільно обирати метод паралельного обліку. Метод паралельного обліку дає можливість оперативно отримувати звітність за двома стандартами (НПСБО та МСФЗ) та використовувати звіти в управлінні підприємством та розробці подальших планів.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ ТА УКРАЇНІ

3.1. Досвід країн ЄС у формуванні фінансової звітності

Усі товариства з обмеженою відповідальністю, засновані в ЄС, повинні складати фінансові звіти, щоб контролювати стан свого бізнесу та надавати правдиве та чесне уявлення про свої фінансові показники та фінансовий стан. Крім того, ЄС запровадив правила для сприяння конвергенції стандартів бухгалтерського обліку на глобальному рівні та забезпечення послідовної та порівнянної фінансової звітності в ЄС. Компанії з обмеженою відповідальністю, повинні подавати річну фінансову звітність до відповідного національного реєстру підприємств.

А от компанії, зареєстровані на біржі (цінні папери яких торгуються на регульованому ринку ЄС), згідно з правилами ЄС, повинні складати свою консолідовану фінансову звітність відповідно до єдиного набору міжнародних стандартів, які називаються міжнародними стандартами фінансової звітності (стандарти бухгалтерського обліку МСФЗ).

Фінансова звітність повинна містити, як мінімум, баланс, звіт про прибутки та збитки та певну кількість приміток до фінансової звітності. Великі та середні компанії також повинні публікувати управлінські звіти.

Правила, яких компанії повинні дотримуватися під час підготовки фінансової звітності, викладені в Директиві 2013/34/ЄС, відомої як Директива про бухгалтерський облік. Метою цієї Директиви є гармонізація національних вимог щодо:

- подання та зміст річної або консолідованої фінансової звітності
- подання та зміст управлінських звітів
- база вимірювання, яку компанії використовують для підготовки своїх фінансових звітів
- аудит фінансової звітності
- публікація фінансової звітності

– відповідальність керівництва щодо всього вищезазначеного

Директива щодо бухгалтерського обліку також спрямована на зменшення адміністративного тягаря для малих компаній. Він передбачає спрощений режим звітності для малих і середніх підприємств і дуже полегшений режим для мікрокомпаній (тих, що мають менше ніж 10 працівників).

Директива містить визначення мікро-, малих, середніх і великих компаній на основі порогових значень щодо товарообігу, сукупних активів і кількості працівників. Ці порогові значення періодично оновлюються, щоб не відставати від інфляції.

Регламент (ЄС) № 1606/2002 вимагає від усіх зареєстрованих компаній складати свою консолідовану фінансову звітність відповідно до єдиного набору міжнародних стандартів. Це міжнародні стандарти фінансової звітності (стандарти бухгалтерського обліку МСФЗ), раніше відомі як міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО).

МСФЗ забезпечують загальну мову бухгалтерського обліку, яка використовується більш ніж у 100 країнах. Вони роблять звітність компанії зрозумілою та порівнянною за міжнародними кордонами.

Регламент (ЄС) № 1606/2002 визначає:

- обов'язкове правило: усі компанії ЄС, зареєстровані на біржі, повинні використовувати стандарти бухгалтерського обліку МСФЗ, прийняті ЄС, для своєї консолідованої фінансової звітності
- дискреційні положення: країни ЄС можуть поширити використання стандартів бухгалтерського обліку МСФЗ на річну фінансову звітність і компанії, які не зареєстровані на біржі

У країнах Європейського Союзу (ЄС), включаючи Францію, бухгалтерський облік регулюється спеціальними нормативними актами та міжнародними стандартами. Вони визначають принципи та процедури складання фінансової звітності, обліку активів та зобов'язань, розподілу доходів та витрат, а також правила їх інтерпретації.

У Франції бухгалтерський облік та фінансова звітність мають важливу роль у фінансовому менеджменті. Вони є необхідними інструментами для прийняття стратегічних та тактичних рішень, контролю за фінансовим станом підприємства, оцінки рентабельності та фінансової стійкості. Фінансова звітність, що складається відповідно до встановлених норм та стандартів, надає інформацію про активи, зобов'язання, доходи та витрати підприємства, яка дозволяє зробити об'єктивну оцінку його фінансового стану.

Додатково, Франція, як країна-член ЄС, також виконує обов'язкові вимоги ЄС щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності, включаючи прийняття Міжнародних стандартів фінансової звітності. Це сприяє стандартизації підходів до обліку та звітування в країнах ЄС та полегшує порівняння фінансових результатів між різними підприємствами та країнами.

Фінансова звітність має велике значення для ефективного управління підприємством в країнах Європейського Союзу (ЄС), включаючи Францію. Основні аспекти значення фінансової звітності включають наступні:

Інформаційне забезпечення прийняття рішень: Фінансова звітність надає важливу інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та потенційні ризики підприємства. Ця інформація допомагає керівникам підприємств приймати обґрунтовані рішення щодо фінансового планування, інвестицій, фінансування та стратегічного розвитку.

Зовнішнє звітування: Фінансова звітність виконує функцію зовнішнього звітування перед зацікавленими сторонами, такими як акціонери, кредитори, інвестори та регулюючі органи. Це дозволяє забезпечити прозорість та відкритість фінансової діяльності підприємства, сприяє довірі та залученню капіталу.

Внутрішнє управління та контроль: Фінансова звітність допомагає встановити ефективні системи внутрішнього управління та контролю в підприємстві. Вона забезпечує контроль за фінансовими операціями, виявлення факторів ризику, оцінку ефективності та ефективність використання ресурсів.

Порівняння та аналіз: Фінансова звітність дозволяє порівнювати фінансові показники підприємства з іншими суб'єктами господарювання, галузями та стандартами. Це допомагає виявляти сильні та слабкі сторони, визначати ключові тренди та здійснювати аналіз фінансової стійкості та результативності.

Виконання законодавчих вимог: Фінансова звітність є необхідним елементом виконання законодавчих вимог та стандартів щодо фінансового звітування в ЄС та Франції. Вона дозволяє підприємствам дотримуватися нормативних вимог щодо складання, представлення та аудиту фінансової звітності.

Враховуючи ці аспекти, фінансова звітність стає незамінним інструментом для ефективного управління підприємством у ЄС та Франції. Вона допомагає забезпечити прозорість, контроль, прийняття обґрунтованих рішень та досягнення фінансових цілей підприємства.

У системі обліку та фінансової звітності ЄС та Франції можуть виникати різні проблеми, які варто вивчати та аналізувати. Деякі з найбільш поширених проблем включають:

Складність регулювання: Законодавство щодо обліку та фінансової звітності в ЄС та Франції може бути досить складним і вимагати значних зусиль для впровадження та дотримання. Норми та стандарти можуть бути змінюватися або переглядатися з плином часу, що створює виклики для підприємств у впровадженні нових правил та відповідності їм.

Гармонізація стандартів: Неспівпадання міжнародних стандартів обліку, таких як Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), і національних стандартів може призводити до невирішених питань та неоднозначностей у фінансовій звітності. Важливо вивчити проблеми гармонізації стандартів та їх вплив на практику обліку та звітності.

Складність оцінки активів та зобов'язань: Оцінка активів, зобов'язань та інших фінансових показників може бути складною завдяки різноманітності видів активів та їх характеристик. Наприклад, оцінка нематеріальних активів,

фінансових інструментів або потенційних зобов'язань може викликати сумніви та суб'єктивність.

Адаптація до змін у міжнародному середовищі: Глобалізація та зростання міжнародної торгівлі ставлять вимоги до підприємств щодо адаптації своїх систем обліку та фінансової звітності до міжнародних стандартів. Це може вимагати зусиль та ресурсів для впровадження нових підходів та змін у фінансовій звітності.

Аудиторські питання: Ефективний аудит фінансової звітності є важливим для забезпечення її достовірності та надійності. Аудиторські питання, такі як незалежність аудитора, аудиторські процедури та роль регулюючих органів, можуть мати вплив на якість фінансової звітності.

Дослідження цих проблем у контексті ЄС та Франції дозволить отримати глибше розуміння викликів, з якими стикаються підприємства в галузі обліку та фінансової звітності та визначити можливі шляхи їх вирішення.

Французькі компанії, яких стосується подання річної звітності включають [12]:

- товариства з обмеженою відповідальністю з кількома членами (SARL);
- акціонерні товариства;
- повні товариства (General partnerships, SNC), у яких усі партнери є:
- SARL або акціонерні компанії;
- SNC або прості товариства з обмеженою відповідальністю (SCS), усі партнери яких є SARL або акціонерними компаніями;
- іноземні компанії, прирівняні до SARL або акціонерних компаній;
- Компанія ліберальної практики (SEL);
- сільськогосподарські кооперативи;
- «Європейські компанії» (SE);
- комерційні компанії, головний офіс яких знаходиться за кордоном і які відкрили один або кілька представництв (філій) у Франції.

Французькі компанії зобов'язані складати та подавати фінансову звітність (річну звітність) раз на рік. Компанії, які підпадають під категорію

мікропідприємств, можуть, за бажанням, заявити, що річна звітність, яку вони подають, не розголошується третім сторонам.

Зміст річних звітів у Франції:

- баланс (*le bilan*);
- звіт про прибутки та збитки (*le compte de résultat*);
- примітки до річної звітності, також відомі як додаток до річної звітності (*l'annexe*).

Таким чином, звіт про рух грошових коштів і звіт про зміни у власному капіталі не є частиною французької річної звітності. Проте від деяких компаній може вимагатися включити звіт про зміни у власному капіталі до додатка залежно від формату подання, якому вони підпорядковані.

Для підготовки річної звітності у Франції доступні три формати: основний формат; спрощений формат; розширений формат.

Розмір компанії визначатиме, який формат їй слід використовувати для представлення річної звітності.

Компанії зобов'язані подавати свої річні звіти за основним форматом, якщо виконуються 2 із наведених нижче критеріїв:

1. Загальний баланс перевищує 6 000 000 євро;
2. Загальний оборот перевищує 12 000 000 євро;
3. Чисельність понад 50 працівників.

Компанії, які відповідають принаймні 2 із наведених нижче критеріїв, можуть представити спрощену версію свого балансу та звіту про прибутки та збитки:

1. Загальний баланс не перевищує 1 000 000 євро;
2. Загальний оборот не перевищує 2 000 000 євро;
3. Чисельність працівників не перевищує 20 осіб.

Крім того, французькі компанії середнього розміру можуть представити спрощену версію свого звіту про прибутки та збитки, якщо виконуються принаймні 2 з наступних критеріїв:

1. Загальний баланс не перевищує 20 000 000 євро;

2. Загальний оборот не перевищує 40 000 000 євро;
3. Чисельність не перевищує 250 працівників.

Що стосується додатку, то в межах спрощеного подання річної звітності існує 3 можливі ситуації.

а) Дуже малі організації можуть вирішити не подавати додаток взагалі. Для цієї мети дуже маленька організація відповідає 2 із наведених нижче критеріїв:

1. Загальний баланс не перевищує 350 000 євро;
2. Загальний оборот не перевищує 700 000 євро;
3. Чисельність не перевищує 10 працівників.

б) Компанії, які відповідають 2 із наведених нижче критеріїв, можуть вирішити представити скорочену версію додатку:

1. Загальний баланс не перевищує 6 000 000 євро;
2. Загальний оборот не перевищує 818 000 євро для торгової діяльності або 247 000 євро для постачальників послуг;
3. Чисельність працівників не перевищує 50 осіб.

с) Компанії, які відповідають 2 із наведених нижче критеріїв, можуть вирішити представити спрощену версію додатку:

1. Загальний баланс перевищує 6 000 000 євро;
2. Загальний оборот перевищує 12 000 000 євро;
3. Чисельність понад 50 працівників.

Поки компанії представляють свої річні звіти, використовуючи як мінімум формат, який відповідає їхньому розміру, вони все одно можуть добровільно додавати додаткову інформацію та розкривати інформацію, якщо вважають, що це дасть більше корисної інформації акціонерам і кінцевим користувачам.

Керівництво або будь-яка уповноважена третя сторона має подати річну звітність протягом місяця після дати підписання річної звітності на річних загальних зборах (Annual General Meeting, AGM) або протягом двох місяців після дати проведення AGM, якщо звітність подається в електронному вигляді.

Керівництво має скликати загальні збори акціонерів протягом шести місяців після закінчення звітного періоду (фінансового року).

Таким чином, для звітного періоду, який закінчується 31.12.2022 р., загальні збори для підписання річної звітності повинні бути проведені не пізніше 30.06.2023 р. Потім річну звітність необхідно подати до реєстратора Господарського суду (Commercial Court) не пізніше 31.07.2023 р. або до 31.08.2022, якщо звітність подається в електронному вигляді.

Компанія може бути звільнена від надання деяких із цих документів залежно від її розміру, структури чи діяльності:

- Річний звіт про управління (*le rapport annuel de gestion*);
- Звіт Ради директорів (за наявності),
- Аудиторські звіти (за наявності);
- Декларація про конфіденційність (якщо є);
- Протокол загальних зборів, що містить пропозицію та рішення про розподіл бухгалтерського прибутку.

З 2012 року іноземні комерційні компанії, які мають філії у Франції, повинні щороку подавати до реєстру комерційного суду за місцем їх реєстрації бухгалтерські документи, які вони склали, перевірили та опублікували в країні, де вони зареєстровані. Крім того, подані документи мають бути перекладені французькою мовою, а їх копії мають бути засвідчені законним представником компанії або особою, яка має повноваження зобов'язувати компанію у Франції (ця особа була призначена під час реєстрації у Франції).

Вимоги до аудиту річної звітності та призначення державного аудитора у Франції узгоджені з положеннями директив Європейського Союзу.

Організації суспільного інтересу (Public interest entities, PIE): призначення державного аудитора є обов'язковим за замовчуванням для PIE.

PIE включають: Компанії з ринковими цінними паперами, зареєстрованими на регульованих ринках ЄС; Уповноважені банки та кредитні установи; Страхові компанії.

Організація повинна призначити державного аудитора, якщо відповідає 2 із наведених нижче критеріїв:

1. Загальний баланс перевищує 4 000 000 євро;
2. Загальний оборот перевищує 8 000 000 євро;
3. Чисельність понад 50 працівників.

Материнська компанія невеликої групи повинна призначити аудитора, якщо група, включаючи материнську компанію та компанії, які вона контролює, відповідає 2 із наведених нижче критеріїв:

1. Загальний баланс перевищує 4 000 000 євро;
2. Загальний оборот перевищує 8 000 000 євро;
3. Чисельність понад 50 працівників.

Суб'єкт господарювання в невеликій групі, як визначено вище, і який не є материнською компанією, повинен призначити аудитора, якщо виконано 2 з таких умов:

1. Загальний баланс перевищує 2 000 000 євро;
2. Загальний оборот перевищує 4 000 000 євро;
3. Чисельність понад 25 працівників.

За неподання до реєстру господарського суду необхідних бухгалтерських документів кримінальне покарання не передбачено (це стосується лише переліку обов'язкової комерційної інформації). Однак, з огляду на Господарського кодексу, можна застосувати судову заборону: «На прохання будь-якої зацікавленої сторони або прокурора голова суду, ухвалюючи рішення у спрощеному провадженні, може постановити згідно зобов'язати керівника будь-якої юридичної особи подавати документи та акти до торгового реєстру та реєстру компаній, якщо останній вимагається законодавчими чи нормативними положеннями» [9]. Неподання корпоративної звітності карається штрафом 5-го класу (стаття 131-13 Кримінального кодексу), тобто сумою 1500 євро, яка може бути збільшена до 3000 євро, якщо це повториться. Цей штраф передбачено статтею Господарського кодексу.

Наказ про стягнення (зі сплатою грошової суми за день прострочення) може бути виданий головою суду з власної ініціативи, щоб керівники подали звітність у найкоротший термін. Ця можливість викладена в статті L 611-2 Комерційного кодексу [15].

3.2. Таксономія фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності

Починаючи з фінансової звітності за 2020 рік усі підприємства, які звітують за МСФЗ, зобов'язані подавати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність в електронному вигляді на підставі таксономії.

Нова таксономія UA МСФЗ XBRL 2020 року розроблена на основі із врахуванням двох стандартів фінансової звітності:

XBRL (eXtensible Business Reporting Language) який являється вільно доступним та глобальним стандартом для обміну бізнес інформацією. XBRL дозволяє здійснювати вираження семантичного значення, яке часто потрібне у бізнес-звітах. На сьогодні, XBRL використовує більшість фінансових регуляторів ЄС, включаючи «Європейську службу банківського нагляду (ЕБА), Європейську службу нагляду у сфері страхування і недержавного пенсійного забезпечення (ЕІОРА) та Європейську службу нагляду за ринком цінних паперів (ESMA)» [15].

Таксономія МСФЗ, опублікована Фондом МСФЗ, є представленням у форматі XBRL вимог стандартів МСФЗ до подання та розкриття інформації, які видані Радою з МСБО (IASB). Таксономія МСФЗ також прийнята основними фінансовими регуляторами ЄС, включаючи ESMA.

В цілому у відповідності до законодавства таксономія – «це склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю» [39].

XBRL розшифровується і перекладається як розширювана мова ділової звітності (Extensible Business Reporting Language) та іншими словами це мова

звітності для користування у бізнесі. Це визначення непогано описує саму суть цього інструменту.

Регулятори і зацікавлені особи вимагають від компаній даних у різних формах. При цьому факти (звітні дані), що містять ці форми, як правило, однакові. Компанія, що звітує, змушена записувати одні й ті самі факти у різні форми, нескінченно повторюючи цей процес і нарощуючи обсяги інформації та кількість форм.

XBRL пропонує можливість поліпшення процесу створення, поширення і використання даних у бізнес-звітах. Стандарт визначає електронний формат для звітності. Це дає змогу комп'ютеру автоматично збирати, порівнювати, передавати й аналізувати звітність доволі швидко та із значною точністю.

XBRL являється безоплатним інструментом програмного забезпечення, який ідеально співпрацює з МСФЗ.

Комунікація між бізнес-системами (комп'ютерами) базується на метаданих – таксономії, де визначені концепти у сфері бізнесу, у відповідності до яких формують звітність. Для прикладу, таксономія МСФЗ, яка підготовлена Радою із МСФЗ, є набором таких мета-даних для підприємств, які складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ. По суті, це МСФЗ, які перетворені на електронний словник для укладачів і користувачів фінансової звітності.

В Україні таксономію МСФЗ затверджено та оприлюднені Міністерством фінансів. Український регулятор розробляє розширення до базової таксономії МСФЗ, яка є адаптована до специфіки ведення бізнесу й особливостей українського законодавства щодо складання фінансової звітності. Таксономія UA XBRL МСФЗ має окремі точки входу для підприємств, страхових компаній та банків.

Inline XBRL або iXBRL являється відкритим стандартом, який об'єднує дані програмного зчитування ділової звітності у читабельний для людини документ HTML і створює HTML-документ із вбудованими тегами XBRL. iXBRL дозволяє без спеціального програмного забезпечення відкривати і

зчитати підготовлений Звіт XBRL. Для цього лише необхідно мати встановлений будь-який браузер. Файл iXBRL, як правило, являється окремим документом xHTML, який під час відображення у браузері забезпечує повне візуальне подання даних XBRL.

Загалом, стандарт спрощує укладання фінансової звітності відповідно до МСФЗ для компаній та полегшує доступ до фінансової інформації усіх зацікавлених сторін.

Що стосується програмного забезпечення, то ще у вересні 2020 року представники проєкту USAID/DAI «Трансформація фінансового сектору» презентували нове безплатне програмне забезпечення iXBRL Report., яке розроблене компанією JEVERA.

Інтерфейс iXBRL Report працює на сайті СФЗ, для користування яким необхідно мати доступ до сайту ,адже він установлюється локально на комп'ютер. Згідно з описом функціональних можливостей формат iXBRL Report, на відміну від формату iXBRL tool, дає змогу імпортувати звітні дані компанії у форматах CSV та JSON. Завдяки таким можливостям можна уникнути ручного і повторного введення інформації (звітних даних).

Засоби iXBRL Report не валідують (не перевіряють) створений Звіт iXBRL перед тим, як відправити його до СФЗ (регулятор). Тобто у підприємства, яка звітує, відсутня така важлива функція у процесі звітування за таксономією МСФЗ, як валідація Звіту iXBRL. Згідно з архітектурою СФЗ валідацію Звітів iXBRL проводить Центр збору фінансової звітності.

Щодо України, то в цьому плані з одного боку, є українські регулятори і проєкт технічної допомоги із безплатним програмним забезпеченням для виконання норм законодавства. Із другого – існують певні технічні обмеження і невідповідність програмного забезпечення функціональним вимогам кожного окремого підприємства, банку чи страхової компанії, сумісності з їх обліковими системами, сховищами даних тощо. Тож очевидна потреба у програмному забезпеченні, яке відповідало б вимогам конкретної компанії, яка звітує.

За 22 роки існування стандарту XBRL створили не лише організацію, яка підтримує розвиток стандарту у світі – Консорціум XBRL, а й орган, що поширює найкращі практики XBRL — Рада з найкращих практик XBRL (The Best Practices Board).

На сайті Консорціума XBRL можете ознайомитися з переліком сертифікованого програмного забезпечення XBRL. Представлені в переліку XBRL інструменти мають різне призначення залежно від потреб користувача. Коли компанія вибирає програмне забезпечення для створення і валідації звіту iXBRL, вона має зважити, що не все програмне забезпечення безплатне. За додатковий функціонал, наприклад «Створювач звіту» або «Валідатор», доведеться заплатити.

Усі XBRL-інструменти за призначенням діляться: «на редактор таксономії; створювач звіту XBRL; валідатор XBRL; процесор XBRL; прикладні програмні інтерфейси (API)» [] .

Існують як окремі XBRL-інструменти (Fujitsu, Arelle, CoreFiling, Amana тощо), так і інтегровані рішення в ERP- та BI-системах (SAP, Oracle).

Накопичений міжнародний досвід Ради з найкращих практик XBRL пропонує кілька способів перейти на звітування за таксономією у форматі XBRL/iXBRL (табл. 3.1).

Кожне підприємство самостійно та на свій розсуд визначає та обирає найефективніший спосіб переходу.

Важливим у процесі формування звітності є вибір приміток в основних формах фінансових звітів, що призначені для більш детального розкриття інформації, залежить від: 1) від вимог МСФЗ; 2) сфери діяльності (галузева приналежність) суб'єкта господарювання; 3) затвердженої облікової політики.

Важливо, що Україні таксономія передбачає, що можна створювати біля 70 різних приміток фінансових звітів. у примітках розшифровують суми, які відображені в основних формах звітності. для прикладу, коли суб'єкт діяльності зазначає, що в активах у нього наявні основні засоби, то є доцільним заповнення примітки 822100 «Розкриття інформації про основні засоби». Це

дозволяє дотриматися принципу повноти висвітлення. При цьому враховується факт, для суб'єктів, які звітують за МСФЗ не встановлено окремих форм приміток.

Таблиця 3.1

Як перейти на звітування за таксономією в форматі XBRL/iXBRL

Спосіб	Переваги	Недоліки
Передати до порталу регулятора (Міністерство фінансів в Україні) підготовлені під XBRL форми в MS Excel, MS Word, PDF. Актуально для малого бізнесу	Відсутні витрати на впровадження	Ручне введення даних; висока ймовірність здійснення помилок; немає користі за межами певного звітнього контексту
Передати функції підготовки звіту XBRL зовнішнім вендорам (аутсорсинговим компаніям)	Комплексна підтримка; низький ризик; знання програмного забезпечення не потрібне	Відсутність контролю; можливі високі витрати
Придбати для підприємства готову ERP-систему із вбудованим інструментом для формування звіту XBRL/iXBRL	Спрощений підхід; контроль результату	Потрібно знати специфікацію; часовий ризик та постійно доопрацьовувати та оновлювати.
Доопрацювати власне програмне забезпечення шляхом розробки інструменту для конвертації фінансової звітності з облікової системи, що існує, у формат XBRL/iXBRL. Розробнику програмного забезпечення доцільно ознайомитися зі специфікаціями XBRL, які є опубліковані на сайті Консорціума XBRL	Комплексний підхід; середньострокова економія; контроль за результатом; автоматичне оброблення; висока якість та точність даних; розширені можливості звітування	Значний розмір інвестиції на початковій стадії

Примітка. Узагальнено автором за даними [31]

Кожне підприємство самостійно та на свій розсуд визначає та обирає найефективніший спосіб переходу.

Важливим у процесі формування звітності є вибір приміток в основних формах фінансових звітів, що призначені для більш детального розкриття інформації, залежить від: 1) від вимог МСФЗ; 2) сфери діяльності (галузева приналежність) суб'єкта господарювання; 3) затвердженої облікової політики.

Важливо, що Україні таксономія передбачає, що можна створювати біля 70 різних приміток фінансових звітів. у примітках розшифровують суми, які відображені в основних формах звітності. для прикладу, коли суб'єкт діяльності зазначає, що в активах у нього наявні основні засоби, то є доцільним заповнення примітки 822100 «Розкриття інформації про основні засоби». Це дозволяє дотриматися принципу повноти висвітлення. При цьому враховується факт, для суб'єктів, які звітують за МСФЗ не встановлено окремих форм приміток.

Загалом перехід на звітність у XBRL-форматі, має не тільки особливості, а й багато плюсів. По-перше, різні контрагенти (користувачі даних) отримують багато переваг, переходячи на звітність у форматі XBRL. Зокрема, підприємства мають змогу складати фінансові звіти без погрешностей, помилкових інформаційних даних і перекручень. По-друге, уможлиблюється уникнення дублювання даних при їхньому поданні відповідним органам. Крім того, фінансова звітність у форматі XBRL стане більш зрозумілою для потенційних інвесторів, сприяючи залученню додаткових коштів в економіку України.

По-третє, сама держава також отримає значні переваги від використання XBRL. Інформація про стан та результати діяльності підприємств буде збиратися в автоматичному режимі, що спростить аналіз показників звітності та виявлення ризиків. Це дозволить державним органам ефективніше втручатися у регуляторний процес.

Таким чином, XBRL є найкращою практикою розкриття фінансової інформації, яка вже широко застосовується у світі. Він є міжнародним стандартом для подання фінансової звітності за МСФЗ у електронному вигляді. Від 2020 року частина українських підприємств зобов'язана подавати фінансову звітність у форматі XBRL за МСФЗ. Підготовка до цього процесу включає моніторинг можливостей підприємства щодо використання формату XBRL, визначення співвідношення між даними інформаційних систем та

можливостями розширеної таксономії UA XBRL МСФЗ, а також валідацію XBRL.

Висновки до розділу 3

1. В результаті проведеного дослідження можливостей удосконалення фінансової звітності для українських підприємств було виявлено, що правила, які визначають засади підготовки фінансової звітності, викладені в Директиві 2013/34/ЄС. Окрім цього при складанні фінзвітності в ЄС керуються також Регламентом (ЄС) № 1606/2002, який вимагає від усіх зареєстрованих компаній складати свою консолідовану фінансову звітність відповідно до єдиного набору міжнародних стандартів (МСФЗ).

2. Склад і зміст звітності залежить від виду та розміру суб'єкта господарювання. Критерії розподілу підприємств за видами також встановлені відповідно до вимог Директив. Наприклад, для України був би корисним до використання досвід Франції в питаннях формування звітності. Для підготовки річної звітності у Франції доступні три формати: основний формат; спрощений формат; розширений формат. Розмір компанії визначатиме, який формат їй слід використовувати для представлення річної звітності. У нас такий досвід також є. Але доцільно використовувати досвід Франції щодо ідентифікації компаній, зокрема застосовувати її критерії віднесення суб'єктів господарювання до того чи іншого виду підприємств (загальний баланс / загальний оборот в євро / чисельність працівників).

3. Французька система бухгалтерського обліку ґрунтується на французьких GAAP. Вона відповідає Регламенту Європейської Комісії (ЄК) №1606/2002, який вимагає застосування МСФЗ при складанні консолідованих фінансових звітів компаній, зареєстрованих на біржі. Уряд встановив бухгалтерський кодекс (Plan Comptable Général, PCG), який включає детальний план рахунків і правила оцінки та вимірювання прибутку, а також вимоги до консолідації та подання фінансової звітності. Компанії повинні публікувати свої фінансові дані та звіти про прибутки та збитки (річні). Для біржових компаній ці звіти також є квартальними.

4. Починаючи з фінансової звітності за 2020 рік, всі підприємства, які в ЄС звітують за МСФЗ, повинні подавати свої фінансові звіти та консолідовані фінансові звіти у електронному форматі на основі таксономії. Таксономія МСФЗ, опублікована Фондом МСФЗ, є набором правил у форматі XBRL для подання та розкриття інформації, які визначені Радою з МСБО. Ця таксономія також прийнята головними фінансовими регуляторами ЄС, включаючи ESMA. У загальному розумінні, таксономія - це список статей та показників фінансової звітності, які повинні бути розкриті. Міністерство фінансів України затвердило таксономію МСФЗ та розробляє розширення до базової таксономії МСФЗ, щоб вона була більш відповідною до українських умов та вимог законодавства.

5. Таксономія МСФЗ, опублікована Фондом МСФЗ, є представленням у форматі XBRL вимог стандартів МСФЗ до подання та розкриття інформації, які видані Радою з МСБО (IASB). Таксономія МСФЗ також прийнята основними фінансовими регуляторами ЄС, включаючи ESMA. XBRL розшифровується і перекладається як розширювана мова ділової звітності (Extensible Business Reporting Language) та іншими словами це мова звітності для користування у бізнесі. XBRL являється безоплатним інструментом програмного забезпечення, який ідеально співпрацює з МСФЗ.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження організації та методики формування звітності в ЄС на основі МСФЗ отримано висновки і сформовано пропозиції, спрямовані на їх удосконалення.

1. Адаптація національних правил до МСФЗ повинна сприяти розвитку міжнародної гармонізації бухгалтерського обліку і звітності. В роботі визначено та досліджено категорію «фінансова звітність» з точки зору законодавчих та нормативних актів та позицій науковців. Систематизовано склад фінансової звітності у розрізі суб'єктів господарювання.

3. В роботі опрацьовано МСБО 1 та визначено, що принципи щодо підготовки фінансової звітності не виокремлені як окремі поняття, однак вони викладені ґрунтовно та доступно. В українському законодавстві увага приділяється підготовці звітності, а у МСФЗ та Концептуальна основа фінансової звітності більш детально розкривають саме якісні характеристики та принципи формування фінансової звітності. В частині їх доповнення та розвитку вважаємо за доцільне дотримання принципу аналітичності, сутність якого полягає у поданні в звітності даних щодо тих чи інших її показників відповідно до потреб менеджменту підприємства, що дозволить швидко й якісно проводити аналітичні розрахунки й ефективно застосовувати інструментарій аналізу для управління діяльністю.

4. У структурі управління фінансовою звітністю, найбільш актуальним є процес подання фінансової звітності та процес оприлюднення. Саме ці процеси забезпечують єдність інформації з управлінням, за допомогою якого досягається висока економічна ефективність діяльності компанії. Загалом, процес оприлюднення фінансової звітності повинен забезпечити такий стан речей, щоб найбільш ефективно задовольняти потреби користувачів. Тому на сьогодні найбільш значущі підприємства та ті, що становлять суспільний інтерес повинні звітувати за результати своєї діяльності шляхом оприлюднення своєї звітності і показувати наскільки ефективно були використанні ті чи інші

економічні ресурси. Отже, розгляд системи розкриття інформації для вдосконалення її структурних компонентів крізь призму механізму управління інформаційними потоками в частині фінансової звітності є умовою створення системи, що найбільше відповідає інтересам користувачів.

5. В роботі визначено необхідність формування облікової політики та доведено її вплив на формування показників звітності. Форма облікової політики не встановлена нормативними документами, а підприємство самостійно її розробляє, що дозволяє забезпечити якість обліку та облікової інформації та уможливить у деякій мірі убезпечити підприємство від донарахувань податків податковими органами. Важливим у процесі формування облікової політики є врахування галузевого контексту із специфічними операціями, адже це має відбиток у першу чергу на визнання витрат та доходів, а відтак і на визначення фінансового результату. Об'єктивна та структурована політика підприємства дозволить сформувати ефективну систему обліку та складання фінансової звітності, забезпечить достовірність показників податкової звітності, а також менеджменту для прийняття управлінського рішення.

6. Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за МСФЗ після подання першої фінансової звітності за міжнародними стандартами. В роботі визначено алгоритм переходу підприємств на формування фінансової звітності за МСФЗ.

7. В результаті проведеного дослідження можливостей удосконалення фінансової звітності для українських підприємств було виявлено, що правила, які визначають засади підготовки фінансової звітності, викладені в Директиві 2013/34/ЄС. Окрім цього при складанні фінансової звітності в ЄС керуються також Регламентом (ЄС) № 1606/2002, який вимагає від усіх зареєстрованих компаній складати свою консолідовану фінансову звітність відповідно до єдиного набору міжнародних стандартів (МСФЗ).

8. Склад і зміст звітності залежить від виду та розміру суб'єкта господарювання. Критерії розподілу підприємств за видами також встановлені відповідно до вимог Директив. Наприклад, для України був би корисним до використання досвід Франції в питаннях формування звітності. Для підготовки річної звітності у Франції доступні три формати: основний формат; спрощений формат; розширений формат. Розмір компанії визначатиме, який формат їй слід використовувати для представлення річної звітності. У нас такий досвід також є. Але доцільно використовувати досвід Франції щодо ідентифікації компаній, зокрема застосовувати її критерії віднесення суб'єктів господарювання до того чи іншого виду підприємств (загальний баланс / загальний оборот в євро / чисельність працівників).

9. Французька система бухгалтерського обліку ґрунтується на французьких GAAP. Вона відповідає Регламенту Європейської Комісії (ЄК) №1606/2002, який вимагає застосування МСФЗ при складанні консолідованих фінансових звітів компаній, зареєстрованих на біржі. Уряд встановив бухгалтерський кодекс (Plan Comptable Général, PCG), який включає детальний план рахунків і правила оцінки та вимірювання прибутку, а також вимоги до консолідації та подання фінансової звітності. Компанії повинні публікувати свої фінансові дані та звіти про прибутки та збитки (річні). Для біржових компаній ці звіти також є квартальними.

10. Починаючи з фінансової звітності за 2020 рік, всі підприємства, які в ЄС звітують за МСФЗ, повинні подавати свої фінансові звіти та консолідовані фінансові звіти у електронному форматі на основі таксономії. Таксономія МСФЗ, опублікована Фондом МСФЗ, є набором правил у форматі XBRL для подання та розкриття інформації, які визначені Радою з МСБО. Ця таксономія також прийнята головними фінансовими регуляторами ЄС, включаючи ESMA. У загальному розумінні, таксономія – це список статей та показників фінансової звітності, які повинні бути розкриті. Міністерство фінансів в Україні затвердило таксономію МСФЗ та розробляє розширення до базової таксономії

МСФЗ, щоб вона була більш відповідною до українських умов та вимог законодавства.

11. Таксономія МСФЗ, опублікована Фондом МСФЗ, є представленням у форматі XBRL вимог стандартів МСФЗ до подання та розкриття інформації, які видані Радою з МСБО (IASB). Таксономія МСФЗ також прийнята основними фінансовими регуляторами ЄС, включаючи ESMA. XBRL розшифровується і перекладається як розширювана мова ділової звітності (Extensible Business Reporting Language) та іншими словами це мова звітності для користування у бізнесі. XBRL являється безоплатним інструментом програмного забезпечення, який ідеально співпрацює з МСФЗ.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондаренко Н. М., Байєр А. Г. Вплив змін валютних курсів на фінансову звітність підприємства. Економіка та держава. 2020. № 3. С. 115–120
2. Брадул О.М., Шипіна С.Б Звіт про фінансові результати: значення та місце в системі фінансової звітності суб'єктів господарювання. Вісник КТУ. 2011. № 28. 260-263 с.
3. Грінчук М.С. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності та її роль у системі реформування бухгалтерського обліку України: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2009_4/NV%202009-V4_39.pdf
4. Даньків Й.Я. Яцко М.В. Подання та оприлюднення фінансової звітності: забезпечення доступності даних Зб. наук. пр. Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Вип. 28 (частина 1). 2011. С.9-14.
5. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності», що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17.05.2006 р. : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844
6. Зубілевич С., Рогозний С. Перша звітність за МСФЗ: порядок складання та структура. Довідник економіста. 2018. № 1. С. 33–41.
7. Застосування XBRL: що потрібно знати про новий стандарт звітування та як це працює у світі. Бухгалтер&Закон. № 37–38. URL: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ011883.
8. Задорожний З.-М., Люба О., Омецінська І., Шестерняк М. Інтегрована звітність в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю підприємств. Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice. 2023. № 4(51). С. 91-102. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.4.51.2023.4095>
9. Кулик В.А. Розвиток бухгалтерського обліку на підприємствах електронного бізнесу. Полтава, 2017. 410 с.

10. Кулик В.А., Шпигун Є.О. Необхідність застосування розширеної мови ділової звітності (XBRL) у процесі формування звітності вітчизняних підприємств. Тези Всеукраїнської науково-практичної on-line конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки, м. Житомир, 10 травня 2016 р. Житомир, 2016. С. 32–33.
11. Кулик В.А. Левченко З.М., Єрмолаєва М.В. Таксономія фінансової звітності за міжнародними стандартами. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 41. 202. С. 81-21.
12. Кіляр О.Р. Концептуальні передумови побудови бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: економіка. Спеціальний випуск 29 (частина 1)*. 2010. С.53-58.
13. Кіндрацька Л.М. Звітність у загальній обліковій системі суб'єктів господарювання: розвиток та вдосконалення. Вісник Львівської комерційної академії. Львів: Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. Вип. 35. С.175 – 178.
14. Корягін М. В., Куцук П.О Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності. Київ : Інтерсервіс, 2016.
15. Кулик В.А., Левченко З.М., Єрмолаєв М.В Таксономія фінансової звітності за міжнародними стандартами № 41 (2021): Вісник ХДУ Серія Економічні науки URL: <https://ej.journal.kspu.edu/index.php/ej/article/view/711>
16. Коркушко, О., & Кушнір, Л. (2022). Бухгалтерський облік в країнах європейського союзу: досвід Польщі. *Економіка та суспільство*, (42). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-42-81>
17. Лаврова О. О. Поняття та склад звітності страхових компаній Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2014. Вип. 3. - С. 153-160. URL:http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vtneu_2014_3_17.pdf
18. Лучко М.Р. Бенько І. Д. Облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Тернопіль. 2016. 251 с.
19. Лучко М.Р., Бенько І.Д., Яцишин С.Р., Мельник Н.Г. Міжнародні

стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 360 с.

20. Лучко М.Р., Мельник Н.Г, Сисюк С.В. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посібник. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ». 2015. 356 с.

21. Мельник Н. Характеристика сучасного рівня впровадження МСФЗ в світі *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 3. С. 25-

22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання». URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_029

23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_015

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів» URL.: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_019 31

25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» URL : www.minfin.gov.ua

26. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» URL :https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2001_ukr_2016.pdf.

27. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1)Подання фінансової звітності від 01.01.2012 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013/print

28. Міжнародні стандарти фінансової звітності. ГоловБух. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7302-mjnarodn-standarti-fnansovo-zvtnost-2018>

29. Мурашко Т. Обрання облікових політик . *Вісник. Офіційно про податки* : Офіційне видання Державної фіскальної служби України. 2016. №22. Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/9895>

30. Мухіна Д. О., Азаренкова Г. М. Фінансові проблеми управління оборотними активами підприємства The scientific potential of present/ St.

Andrews, Scotland, UK. – 2016. – С.240-242.

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336>

32. Нефінансова звітність в Україні, як остання тенденція URL:: <http://www.csr-review.net/nefinansovaya-otchetnost-vukraine-kak-zachem-integrirovannaya-otchetnost-kak-poslednyaya-tendentsiya/>

33. Остап'юк Н., Панченко І. Від фінзвітності за П(С)БО до звітності за МСФЗ : наскрізний приклад *Баланс бібліотека*. 2014. № 1. С. 54-70.

34. Пилипенко Л.М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : монографія. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 336с.

35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України в редакції від 16.11.2018 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

36. Про електронний документ та електронний документообіг: Закон України від 22 травня 2003 р. № 851 – IV URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/851-15>

37. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22 травня 2004 р. № 852 – IV URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/852-15>

38. Про затвердження перекладу таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 983. URL: <https://mof.gov.ua/uk/taksonomija>

39. Про затвердження перекладу Таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 25.10.2019 р. №452 (діє з 01.01.2020 р.). <https://mof.go>

40. Сердюк О. Проблеми аудиту фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва *Формування ринкових відносин в Україні*. 2011. № 1. С. 111–114.

41. Сисюк С. В. Оцінка та страхування ризиків у зовнішньоекономічній діяльності: обліковий аспект. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2015. № 2. С. 86-91.
42. Сисюк С. В., Бенько І.Д. Оцінка переваг застосування акредитивної форми розрахунків у зовнішньоекономічній діяльності. Вісник ЖДТУ. Сер. Економічні науки. 2011. № 2. С. 206-208.
43. Сисюк С.В. Мельник Н. Г. Витрати на управління: історія розвитку облікової категорії. Вісник ЖДТУ. 2012. № 4(62). С. 216-218.
44. Сисюк. С. В. Бенько І. Д. Курсові різниці та балансова вартість іноземної валюти: особливості обліку та визначення. Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки. 2010. Вип. 25(1). С. 66-70.
45. Сисюк С.В., Кулинич Д.З. Принципи формування та оприлюднення фінансової звітності за міжнародними стандартами. Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми використання потенціалу економіки країни: світовий досвід та вітчизняні реалії» (25 квітня 2020 року). Дніпро: ПДАБА, 2020. С. 97-101
46. Сисюк С.В. Організаційні проблеми реформування обліку в умовах євроінтеграції. *Облік, аналіз та аудит у контексті Європейської інтеграції України*: монографія. за заг. ред. М.С.Пашкевич; Нац.гірн. ун-т. Дніпропетровськ: НГУ, 2015. С.195 – 210.
47. Сисюк С.В. Перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги . *Бізнес Інформ*. 2016. №9. С. 218–223
48. Сопко В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 312 с.
49. Складання звіту про рух грошових коштів URL: https://fd.ru/articles/9668-sostavlenie-otcheta-o-dvijenii-deneznyhdds-sredstv-v-sootvetstviisfo?from=PW_Timer_reg_articles_20_noyandex&ustp=W.
50. Сорока. І.Б. Транснаціональні корпорації та їхня роль у процесі

активізації у процесі міжнародної інтеграції Актуальні проблеми економіки – 2009.№ 9(99). С.35.

51. Федорченко О. Є. Звіт про рух грошових коштів: адаптація відповідно до МСФЗ та проблемні аспекти його формування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. №3. С. 892-895.

52. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 6. С. 9-15.

53. Цегельник Н.І. Формування облікової політики підприємства щодо обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями *Облік і фінанси*. 2014. № 4 (66). С. 77-81.

54. Швець А. Трансформація фінансової звітності українських підприємств в звітність за міжнародними стандартами. Матеріали Відкритої Міжнародної інтернет-конференції «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». URL: <http://konf.amsfo.com.ua/transformaciya-finansovo%D1%97-zvitnostiukra%D1%97nskix-pidpriyemstv-v-zvitnist-zamizhnarodnimi-standartami/>.

55. Шуляренко С.М. Шкурко Є.Л.:Запровадження електронної звітності на підприємствах України URL : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vodt/2009_10/15_Zaprovadzhenna_elektronn oi_zvitnosti_.pdf

56. Муравський В.В. Формування та подання інтегрованої звітності з використанням Інтернет-технологій. Тези виступів на XI Міжнар. наук. конф. “Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю”. Житомир: ЖДТУ, 2012. С.358-360.

57. Яцишин С. Р. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог Європейського законодавства Ефективна економіка. Електронне наукове фахове видання. Випуск № 6, 2015. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4137>.

58. Яцко М.В. Процеси подання та оприлюднення фінансової звітності:

змістовне наповнення понять. 36. наук. пр. Луцького національного технічного університету. Вип. 9(33). Ч.3. Луцьк, 2012. С. 538-546.

59. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation: monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.]; under the guidance M. Luhcko. Ternopil : TNEU, 2017. 232 p.

60. Khorunzhak N., Brukhanskyi R., Ivanyshyn V. Logic-statistical information models in control function of accounting. Independent Journal of Management & Production. 2019. Vol 10, No 7. P. 846-871. DOI: <http://dx.doi.org/10.14807/ijmp.v10i7.906>.

61. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2013/34/oj>

62. GAAPWise. Filing of Annual Accounts in France. URL: <https://www.gaapwise.com/en/blog/filing-of-the-annual-accounts-in-france/>

63. International Federation of Accountants. France. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/france>

64. Lemarchand Y. (2019) The birth of industrial accounting in France: some curious paradoxes, Accounting History Review, 29:2, 221-241, DOI: 10.1080/21552851.2019.1630946

65. Papadopoulos P. (2011), The Influence on Financial Accounting and Reporting in France, Munich, GRIN Verlag, <https://www.grin.com/document/182628>

66. Richard, J. (2011). French Accounting Rules and the IFRS Convergence Process. Publisher.

67. Sangster, A. (2006). Financial Reporting in France: A Review of Recent Developments. Accounting in Europe, 3(2), 281-292.

68. Touron, P. (2015). The French Accounting Model: A Comparative Analysis with International Financial Reporting Standards. Publisher.

69. Villesèque-Dubus, F. (2012). Financial Reporting in France: Regulatory Framework and Disclosure Practices. Publisher.
70. Walton, P. (2019). Financial Reporting in France: A Review of Contemporary Developments. *European Accounting Review*, 28(4), 729-757.
71. Semenyshena N., Sysiuk S., Shevchuk K., Petruk I. Benko I. Institutionalism in Accounting: a Requirement of the Times or a Mechanism of Social Pressure Independent Journal of Management & Production, 11(9), 2516-2541.
72. Slobodyanik Y., Zdyrko N., Kuzyk N., Sysiuk S., Benko I. Audit of public finances: methodological issues and the case of Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*. 2022. Vol. 13 (3). P. S76-S92.
73. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation: monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.]; under the guidance M. Luhcko. Ternopil : TNEU, 2017. - 232 p.
74. Khorunzhak N., Semenyshena N., Koshchynets M., & Sysiuk S. Analysis of economic, legal and demographic conditions for care services development in the Ukrainian rural areas. Proceedings of the 2019 International Conference “ECONOMIC SCIENCE FOR RURAL DEVELOPMENT” (9-10 May 2019 Jelgava). Jelgava, LLU ESAF, 2019. No 50. P.328-337.

