

Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

Філь Олександр Вікторович

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ОБЛІКУ:
СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ**

Спеціальність 071 – облік і оподаткування

Кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала:
студент гр. ОМОм - 21
Філь О. В.

(підпис)

Науковий керівник
д.е.н., професор Панасюк В. М.

(підпис)

Дипломну роботу допущено до
захисту

«__» _____ 2024 р.

Зав.кафедри

проф., д.е.н. Задорожний З. В.

Прізвище, ініціали (підпис)

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ОБЛІКУ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА СТАН ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ	6
1.1. Сутність і значення міжнародних стандартів обліку та звітності...	6
1.2. Порядок розробки і напрями застосування міжнародних стандартів обліку	13
1.3. Інституційне та правове регулювання використання міжнародних стандартів обліку в Україні	20
Висновки до розділу 1.....	25
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ.....	27
2.1 Особливості впровадження міжнародних стандартів обліку: принципи та облікова політика	27
2.2 Практика застосування і методика формування облікової системи на основі міжнародних стандартів обліку та звітності	35
2.3 Методика трансформації та формування звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів	41
Висновки до розділу 2.....	48
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ.....	50
3.1. Вплив міжнародних стандартів на систему обліку і звітності в Україні	50
3.2. Проблеми впровадження міжнародних стандартів обліку та шляхи їх удосконалення.....	56
Висновки до розділу 3.....	60
ВИСНОВКИ.....	62
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	68

ВСТУП

Актуальність теми. Нині суб'єкти підприємницької діяльності в Україні функціонують в складних економічних і політичних умовах, які пов'язані з воєнним станом та вирішенням різноманітних проблем. Однак, з точки зору забезпечення економічної безпеки та фінансової стійкості важливо розкривати обліково-аналітичну інформацію та ймовірні економічні ризики задля достовірного висвітлення фінансового стану з метою захисту майна власників від зовнішніх і внутрішніх загроз та забезпечення функціонування підприємства в умовах постійних змін бізнес-середовища. Такі вимоги висувають міжнародні стандарти, що являються набором стандартних правил та норм для відображення фінансової інформації для всіх учасників господарювання з метою прийняття управлінських рішень всіма користувачами інформації. Крім того, під впливом інтеграційних та глобалізаційних процесів в економіці національна система обліку здійснила перехід до адаптації та регулювання застосування міжнародних стандартів. До того ж використання міжнародних стандартів обліку сприяє підвищенню довіри як від інвесторів і кредиторів, так і від інших зацікавлених сторін, оскільки ці стандарти забезпечують більшу прозорість та порівнянність фінансової звітності. Впровадження міжнародних стандартів обліку може сприяти економічному розвитку, забезпечуючи підприємствам доступ до міжнародних ринків капіталу та покращуючи їх конкурентоспроможність. Таким чином, за умов трансформації облікової системи відповідно до міжнародних стандартів зростають вимоги як до організації та методики обліку, так і до технології складання і порядку представлення фінансової звітності користувачам.

В економічній та науковій літературі питанням впровадження та практичного застосування міжнародних стандартів обліку присвячені праці: Л. І. Бажана, С. Ф. Голова, В. І. Гриценко, З. В. Задорожного, А. О. Касич, Н. М. Малюги, В. В. Муравського, В. М. Панасюк, В. М. Пархоменка, Л. С. Сас, Т. П. Шепеля та ін. Разом з тим, залишається ряд невирішених питань щодо інтерпретації та застосування певних стандартів, що потребують законодавчого обґрунтування та подальших досліджень. Тому важливо при розгляді питань впровадження міжнародних стандартів обліку в Україні враховувати законодавчі нововведення, інноваційних розвиток та інтеграційні процеси, що є

ключовими факторами вдосконалення й ефективного функціонування сучасної системи обліку і звітності. Це все обґрунтовує актуальність обраної теми та її наукову новизну.

Мета дослідження. Мета кваліфікаційної роботи полягає у науковому та теоретичному обґрунтуванні порядку впровадження та практики використання міжнародних стандартів обліку з метою створення адаптивної стандартизованої системи обліку і звітності, яка відповідає сучасним світовим тенденціям та реаліям розвитку національної економіки.

Постановка завдання. Для досягнення поставленої мети у роботі сформульовано наступні завдання:

- визначити сутність міжнародних стандартів обліку і звітності, їх значення для міжнародної інтеграції та впровадження в Україні;
- означити порядок розробки та вимоги щодо застосування міжнародних стандартів обліку;
- обґрунтувати інституційне та правове регулювання міжнародних стандартів обліку та звітності в Україні;
- провести аналіз та обґрунтувати основні принципи та облікові політики в контексті використання міжнародних стандартів обліку;
- дослідити й узагальнити методологію обліку основних елементів фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами;
- визначити предмет теорії бухгалтерського обліку та його складові;
- узагальнити існуючі підходи щодо трансформації та формування звітності з використанням міжнародних стандартів;
- дослідити проблеми та перспективи впровадження міжнародних стандартів обліку в Україні.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та практичні засади впровадження міжнародних стандартів обліку в контексті розвитку та трансформації національної облікової системи.

Об'єктом дослідження є питання правового регулювання та організаційно-методичних засад впровадження міжнародних стандартів обліку, визначаючи сучасний стан та перспективи розвитку обліку і звітності в Україні.

Методи дослідження. В процесі дослідження питань впровадження та використання міжнародних стандартів обліку були використані наступні

загальнонаукові методи: «індукції та дедукції, аналізу й синтезу, діалектичний метод, групування і порівняння, метод наукової абстракції, вибіркового обстеження, принцип системності, структурно-функціональний метод, логічний, метод економічної теорії тощо» [10, с. 28].

Наукова новизна полягає в обґрунтуванні теоретичного контексту, методики впровадження та використання міжнародних стандартів обліку на основі аналізу й критичної оцінки альтернативних та існуючих підходів з врахуванням сучасних тенденцій у сфері економіки, розвитку міжнародних економічних відносин, які мають суттєвий вплив на обліково-інформаційну систему підприємств.

Практична значущість отриманих результатів полягає в наданні рекомендацій з впровадження та покращення інтерпретації міжнародних стандартів в процесі відображення майна і результатів господарської діяльності в обліковій системі та звітності, що сприяють достовірному, правдивому відображенню фінансових показників та ймовірних ризиків для внутрішніх і зовнішніх користувачів задля підвищення ступеня порівнянності та єдиних підходів в формуванні обліково-звітних даних як складової інформаційної системи компаній.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Дослідження апробовано та за результатами опубліковано дві публікації в збірниках студентських тез кафедри обліку і оподаткування.

Обсяг та структура роботи. Повний обсяг роботи становить 73 сторінки, 4 таблиці, 17 рисунків, перелік використаних джерел з 55 найменувань.

РОЗДІЛ 1

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ОБЛІКУ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ТА СТАН ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ

1.1. Сутність і значення міжнародних стандартів обліку та звітності

У сучасному світі економічні відносини стають все більш міжнародними, що потребує впровадження єдиної системи обліку для забезпечення порівняльної інформації про фінансовий стан підприємств у різних країнах. Міжнародні стандарти обліку створюють спільні умови для регулювання фінансової звітності, що спрощує взаємодію між різними країнами, міжнародними організаціями та суб'єктами господарювання. Відтак, дослідження стану та перспектив впровадження міжнародних стандартів обліку є важливою складовою розвитку національної облікової системи, яка враховує сучасні тенденції у глобальному бізнес-середовищі і сприяє розвитку ефективної системи обліку та звітності.

«Процес глобалізації світової економіки, посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу зумовив нові підходи до удосконалення методології розкриття економічної інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання, насамперед емітентів цінних паперів міжнародних фінансових ринків» [47].

Виходячи з означених функцій управління, можна стверджувати, що обліково-звітна інформація, яку продукує система обліку, є мовою бізнесу. Таким чином, облікова інформація, що представлена у фінансовій звітності за міжнародними стандартами, робить цю мову міжнаціональною та стандартизованою в контексті єдиного розуміння та трактування.

Питання стандартизації обліку і звітності, уніфікації фінансових показників звітності, імплементації міжнародних стандартів обліку та їхньої адаптації у вітчизняній системі обліку і звітності обґрунтовані рядом нормативно-правових актів, низкою науково-прикладних досліджень, однак

процес трансформації облікової системи до міжнародних вимог є тривалим і складним процесом.

Проблеми щодо окремих аспектів гармонізації національної законодавчої бази України до міжнародних стандартів досліджували у своїх працях такі науковці, як: Л. І. Бажан, В. І. Гриценко [9], С. Ф. Голов [8], З.-М. В. Задорожний [4; 11; 32], А. О. Касич [15], Н. М. Малюга [32], В. В. Муравський [11], В. М. Панасюк [26; 31], В. М. Пархоменко [32], О. М. Романькова [45], Л.С. Сас [46], Т. П. Шепель [49] та ін. Проте залишається потреба в подальшому дослідженні узгоджень основних концепцій та принципів, трактування понять, інтерпретації теоретико-методологічних підходів, які визначені у міжнародних стандартах обліку і звітності та розвиваються в національній обліковій системі України.

Суть міжнародних стандартів обліку полягає в тому, щоб створити однакові правила для підготовки фінансової звітності, що дозволить забезпечити прозорість, достовірність та порівнянність інформації для інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін. Це сприяє збільшенню довіри до фінансової звітності компаній та забезпечує більшу стабільність та ефективність фінансових ринків.

Отже, міжнародні стандарти обліку (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles або IFRS – International Financial Reporting Standards) – це встановлені міжнародними організаціями нормативи та правила, які визначають, як повинна бути підготовлена та представлена фінансова звітність підприємств для того, щоб вона була зрозумілою та порівнюваною для зацікавлених сторін.

Зауважимо, що Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ або IFRS) – це найпоширеніший набір універсальних принципів обліку та звітності, прийнятий у 168 юрисдикціях.

Попри популярність МСФЗ та великі масштаби впровадження (рис. 1.1), перехід на ці стандарти не обходиться без додаткових витрат і зусиль. Підзвітні компанії в процесі трансформації потребуватимуть змінити деякі методичні та практичні аспекти в сфері формування обліково-звітних даних відповідно до МСФЗ. До того ж, інвестори та інші стейкхолдери, які використовують

фінансову звітність, повинні аналізувати, яким чином змінилася інформація, яку вони отримують.



Рисунок 1.1. Стан і масштаби впровадження МСФЗ у світі [55]

Багато країн впроваджують МСФЗ або їх місцеві варіанти для підприємств, особливо для тих, які мають міжнародні фінансові зв'язки або торгують акціями на міжнародних біржах. Деякі країни перейшли до повного використання МСФЗ без альтернатив.

Інші країни, такі як Сполучені Штати, використовують МСФЗ як доповнення до національних стандартів. В Японії дозволено добровільне прийняття МСФЗ. Китай ще досі, як єдиний великий ринок капіталу, не має мандату МСФЗ.

В Україні підтримуються міжнародні стандарти обліку і звітності (МСФЗ та МСБО), тому вимагають професійного підходу до їх вивчення. В цілому, для української компанії фінансова звітність, яка підготовлена або трансформована згідно з МСФЗ, дає змогу керівництву (власникам) бізнесу та іншим стейкхолдерам отримати доступ на єдиній методично-стандартизованій основі до інформації про фінансове становище підприємства на кінець звітного періоду, про його грошові потоки та зміни в капіталі, про сукупні доходи та результати діяльності.

Як зазначає IFRS Foundation: «G20 та інші великі міжнародні організації, а також дуже багато урядів, бізнес-асоціацій, інвесторів і представників світової професії бухгалтерів підтримують мету створення єдиного набору високоякісних глобальних стандартів бухгалтерського обліку» [55], якими являється МСФЗ (рис. 1.2).

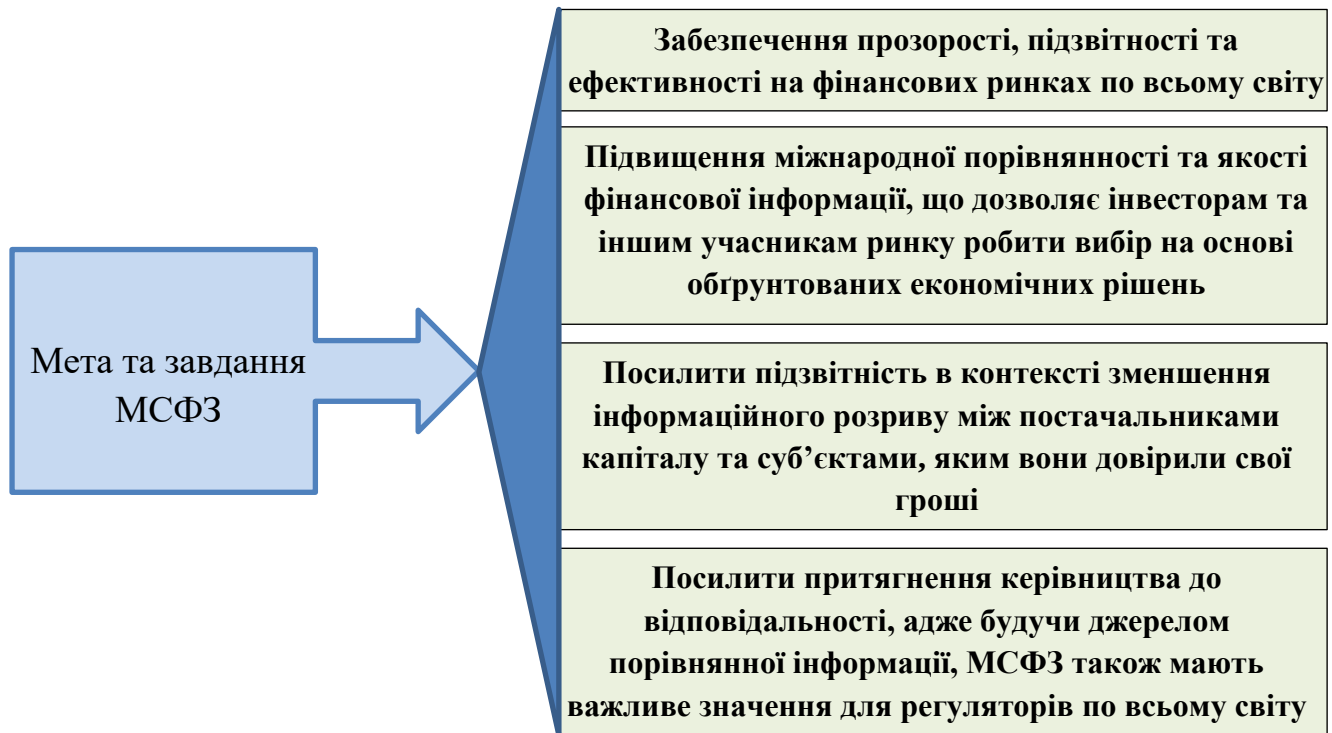


Рисунок 1.2. Мета та завдання впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності*

**Складено на основі [55]*

МСФЗ включають у себе: Концептуальну основу фінансової звітності; МСФЗ (у кількості 16 чинних), МСФЗ для малих і середніх підприємств, а також Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) (у кількості 25 чинних) та Інтерпретації (тлумачення) стандартів (IFRIC щодо IFRS, SIC для IAS) [27].

У Сполучених Штатах Америки використовується окремий набір принципів бухгалтерського обліку, відомий як загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP). Ці принципи встановлюються Радою зі стандартів фінансового обліку (FASB), яка є незалежною некомерційною організацією, члени якої обираються довіреними особами Фонду фінансового обліку (FAF). Ще одна організація, Рада урядових стандартів бухгалтерського

обліку (GASB), відповідає за встановлення стандартів GAAP для місцевих органів влади та органів влади окремих штатів.

Метою GAAP є впровадження стандартів обліку та звітності, які сприяють уніфікації фінансової звітності неурядових організацій в процесі надання корисної інформації задля прийняття рішень інвесторами та іншими користувачами цих звітів. Місія FASB виконується через: «комплексний і незалежний процес, який заохочує широку участь» [52] у встановленні та вдосконаленні стандартів фінансового обліку і звітності, «об’єктивно враховує погляди всіх зацікавлених сторін і підлягає нагляду Опікунської ради Фонду фінансового обліку» [52].

Отже, суть міжнародних стандартів обліку полягає в тому, що з їхнім впровадженням покращується якість фінансової інформації, за якою звітують компанії.

Міжнародні стандарти обліку мають велике значення для України в процесі їх впровадження в національну облікову систему з кількох причин (рис. 1.3):



Рисунок 1.3. Значення міжнародних стандартів обліку в процесі їх запровадження в національну систему обліку і звітності

1. Гармонізація з міжнародними стандартами. Впровадження міжнародних стандартів обліку допомагає узгодити систему обліку в Україні з міжнародними вимогами, що робить фінансову звітність українських компаній більш зрозумілою та порівняльною для іноземних інвесторів, кредиторів та партнерів.

2. Залучення іноземних інвестицій. Міжнародні стандарти обліку забезпечують більшу прозорість та достовірність фінансової звітності, що робить вітчизняний бізнес більш привабливим для іноземних інвесторів та забезпечує залучення додаткових іноземних (міжнародних) капіталів.

3. Розвиток міжнародних бізнес-відносин. Упровадження МСФЗ-МСБО сприяє розвитку міжнародних бізнес-відносин та підвищенню конкурентоспроможності українських компаній на світових ринках.

4. Підвищення довіри до фінансової звітності. Використання міжнародних стандартів обліку сприяє підвищенню довіри до фінансової звітності українських підприємств серед зацікавлених сторін, таких як інвестори, кредитори та регулюючі органи.

5. Уніфікація звітності. МСФЗ допомагають уніфікувати звітність підприємств, що спрощує порівняння та аналіз фінансових результатів національних та міжнародних компаній.

Відповідність міжнародним стандартам фінансової звітності та правилам бухгалтерського обліку є важливою для суб'єктів господарювання, які здійснюють свою діяльність у кількох країнах. Впровадження міжнародних стандартів обліку допомагає таким компаніям забезпечити послідовність, прозорість, достовірність і точність фінансової звітності, а це є критично важливо для інвесторів, регуляторів та інших зацікавлених сторін. Крім того, відповідність міжнародним вимогам допомагає зменшити фінансові та репутаційні ризики, а також гарантує дотримання компаніями найкращих облікових практик в процесі ведення діяльності та на дату складання звітності.

Разом з тим, існує ряд проблем впровадження міжнародних стандартів обліку. Найбільшою проблемою в дотриманні міжнародних стандартів обліку є складність саме цих правил. Існують певні правила і стандарти, які можуть

відрізнятися в окремо взятій країні. Слідкувати за змінами в міжнародних стандартах також може бути складно з тієї причини, що вони постійно змінюються. Ще одна проблема полягає в тому, щоб в процесі ведення обліку усі фінансові операції точно реєструвалися та звітувалися, особливо якщо йдеться про іноземні валюти та обмінні курси.

На нашу думку, щоб забезпечити відповідність міжнародним стандартам і правилам обліку й звітності, підприємствам доцільно застосувати кілька передових практик. До них належать:

- регулярний перегляд та оновлення облікової політики та процедур для забезпечення відповідності чинним нормам і стандартам;
- навчання співробітників найкращим обліковим практикам в сфері обліку та звітності, а також інформування їх про зміни в нормах і стандартах;
- використання програмного забезпечення та інструментів, які допомагають автоматизувати процес бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зменшуючи ризик помилок і забезпечуючи відповідність;
- співпраця із зовнішніми аудиторами для забезпечення точності фінансової звітності та її відповідності міжнародним стандартам і правилам бухгалтерського обліку;
- проведення регулярних внутрішніх аудитів для виявлення областей невідповідності міжнародним стандартам та вжиття коригувальних заходів.

Таким чином, впровадження міжнародних стандартів обліку в національну облікову систему України сприяє підвищенню її конкурентоспроможності на міжнародному ринку, залученню іноземних інвестицій та підвищенню довіри до фінансової звітності українських підприємств.

1.2. Порядок розробки і напрями застосування міжнародних стандартів обліку

Без регулятивних стандартів компанії могли б вільно надавати фінансову інформацію в тому форматі, який найкраще відповідає їхнім потребам. Однак, таких підхід не сприяє достовірному та правдивому висвітленню фінансової ситуації, не показує потенційних ризиків та загроз, та в цілому не відповідає інформаційним запитам зовнішніх користувачів. Маючи можливість зобразити фінансовий стан та результати діяльності компанії у вигідному світлі, інвесторів та інших стейкхолдерів можна ввести в оману. Відтак, виникає необхідність інституційного та правового регулювання бухгалтерського обліку і звітності за загальноприйнятими стандартизованими правилами.

Фінансова криза в США, так звана Велика депресія 1929 року, спричинила багаторічні труднощі для мільйонів американців та, насамперед, була пов'язана з неправильною та маніпулятивною звітністю серед компаній. За цих умов федеральний уряд разом із професійними бухгалтерськими організаціями вирішив створити стандарти етичного та точного звітування фінансової інформації.

Історик бухгалтерського обліку Стівен Зеффа зазначає, що: «термінологія GAAP була вперше використана в 1936 році Американським інститутом бухгалтерів (AIA)» [53]. Федеральне схвалення GAAP розпочалося з прийняттям Закону про цінні папери 1933 року та Закону про біржі цінних паперів 1934 року, законів, які застосовуються Комісією з цінних паперів і бірж США (SEC) і спрямовані на діяльність публічних компаній. Нині Рада зі стандартів фінансового обліку (FASB), незалежний орган, який постійно контролює, вдосконалює та оновлює GAAP.

«Нині за оцінками Урядової ради зі стандартів бухгалтерського обліку (GASB), близько половини штатів офіційно вимагають від місцевих і окружних органів влади дотримуватись GAAP» [54].

Таким чином, уряди всіх 50 штатів складають фінансову звітність відповідно до GAAP. За оцінками Урядової ради зі стандартів бухгалтерського

обліку (GASB), близько половини штатів офіційно вимагають від місцевих і окружних органів влади дотримуватись GAAP.

«Незважаючи на те, що федеральний уряд США вимагає від державних компаній дотримання GAAP, уряд не бере участі в розробці цих принципів. Натомість незалежні ради беруть на себе відповідальність за створення, підтримку та оновлення принципів бухгалтерського обліку» [54]. З метою перевірки, що ради працюють відповідально та виконують свої зобов'язання, вони підлягають нагляду з боку Фонду фінансового обліку (FFA).

В 1973 році за рекомендацією Американського інституту CPA, FASB було створено як незалежну раду, яка взяла на себе місію визначення та оновлення GAAP. Рада складається з семи постійних неупереджених членів, які гарантують, що вона працює в інтересах громадськості. Консультативна рада зі стандартів фінансового обліку (FASAC) у складі 35 членів контролює FASB. FASB відповідає за Кодифікацію стандартів бухгалтерського обліку (ASC), централізований ресурс, де бухгалтери можуть знайти всі поточні GAAP.

МСФЗ виникли майже 50 років тому, але під іншою назвою. У 1973 році правління Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) затвердило ряд міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО, IAS), щоб запровадити більш уніфіковані методи бухгалтерського обліку в Європейському Союзі.

У 2001 році Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку замінила Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) і розпочала публікувати міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, IFRS), які зараз використовуються в 168 юрисдикціях. З структури Фонду з МСБО (рис. 1.4) видно, що Рада з МСБО входить до складу фонду з МСФЗ.

Сполучені Штати не повністю відповідають МСФЗ, оскільки не вимагають обов'язкового застосування МСФЗ. Разом з тим, понад 500 міжнародних реєстрантів Комісії США з цінних паперів і бірж (SEC) дотримуються цих стандартів. Втім, національні публічні компанії повинні використовувати виключно GAAP. Так як США не повністю впровадили МСФЗ, їх міжнародні компанії стикаються з проблемами під час розкриття

фінансових показників у звітності. Незважаючи на те, що FASB і IASB створили Норуолкську угоду в 2002 році, яка мала на меті об'єднати унікальний набір стандартів бухгалтерського обліку, однак ця співпраця дала мінімальний прогрес. Прагнучи уніфікації, FASB допомагає в розробці МСФЗ. Наразі FASB і IASB хочуть об'єднати свої стандарти, так як мають спільну місію – підтримувати чесність обліково-звітних даних.

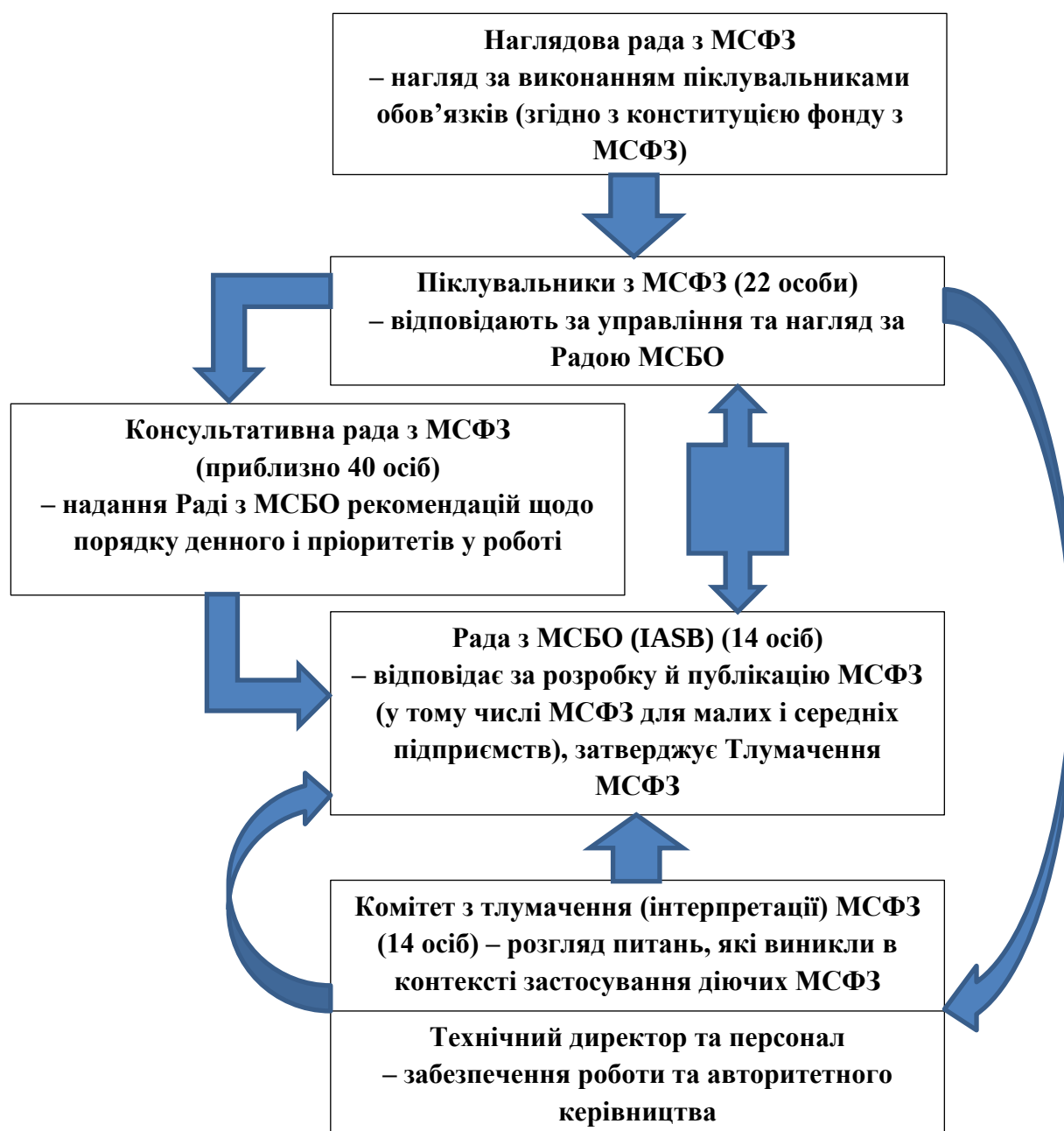


Рисунок 1.4. Структура фонду з міжнародних стандартів фінансової звітності та його повноваження [26, с. 23]

Хоча і МСФЗ і GAAP спрямовані на забезпечення єдиних процедур і принципів для бухгалтерів, між ними існують помітні відмінності (табл. 1.1).

Відмінні ознаки використання GAAP та МСФЗ (IFRS)

Ознаки	GAAP	IFRS
1	2	3
Баланс (Звіт про фінансовий стан) в контексті відображення боргу як поточного та довгострокового	У певних ситуаціях порушення боргових умов можуть бути зазначені як непоточні	Якщо угода з кредитором не була укладена до створення балансу, усі порушення боргових умов мають відображатися як поточні
Нематеріальні активи	Визнає нематеріальні активи за справедливою вартістю	Ідентифікує лише нематеріальні активи, якщо вони можуть бути пов'язані з майбутніми вигодами
Звіт про прибутки та збитки	Класифікація витрат: не потрібно групувати витрати за функціями чи характером у звіті	Необхідно у звіті відображати витрати за функціями чи характером
Інвентаризаційні методи	Використання методу «Last In, First Out» (LIFO) для оцінки інвентаризації запасів	Метод LIFO для інвентаризації не допускається
Списання запасів	Сторнування списання запасів не дозволяється	Сторнування списання запасів можливе за певних умов
Надзвичайні події	Грукуються окремо під «новими доходами», під якими розуміють дохід, який починається щонайменше через 30 днів після початку поточного календарного року	Включені разом з іншими статтями звіту про фінансові результати

З табл. 1.1 видно, що існує кілька відмінностей між цими стандартами, які можуть вплинути на те, як суб'єкт господарювання розкриває свою фінансову інформацію та звітує про неї.

Отже, критичний аналіз даних стандартів показав, що основною відмінністю є їх загальна організація: GAAP в США надає пріоритет правилам і детальним інструкціям, а МСФЗ включає загальні принципи, яких необхідно дотримуватися. Обліковці, які дотримуються МСФЗ, можуть тлумачити стандарти по-різному, що призводить до появи додаткових пояснювальних документів. Втім, компанії США, які використовують GAAP, є більш обмежені правилами. З такою помітною різницею в підходах у стандартах виявляються десятки інших розбіжностей.

Таким чином, в процесі розвитку бухгалтерського обліку виникає потреба в глобальних стандартах. За таких умов, Рада зі стандартів фінансового обліку (FASB) тісно співпрацює з Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) в напрямку створення узгодженого набору принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які можна використовувати за кордоном. Така співпраця спрямована на покращення порівнянності та прозорості фінансової звітності, що зрештою принесе користь інвесторам, підприємствам та іншим зацікавленим сторонам у всьому світі (рис. 1.5).



Рисунок 1.5. Напрями колаборації та співпраці Ради зі стандартів фінансового обліку (FASB) та Ради з МСБО (IASB)

1. Спільне бачення. Співпраця між FASB і IASB будується на спільному баченні розробки високоякісних стандартів бухгалтерського обліку, прийнятих у всьому світі. Обидві ради визнають важливість послідовної фінансової звітності та необхідність вирішення проблем, пов'язаних з відмінностями в національних стандартах бухгалтерського обліку. Працюючи разом, FASB і IASB прагнуть усунути невідповідності та забезпечити спільну мову для фінансової звітності.

2. Зусилля щодо конвергенції. Протягом багатьох років FASB і IASB досягли значного прогресу в напрямку конвергенції своїх відповідних стандартів бухгалтерського обліку. Цей процес конвергенції передбачає узгодження їхніх стандартів щодо різних тем, таких як визнання доходу, оренда та фінансові інструменти. Завдяки спільним проектам ради директорів активно обговорювали питання зацікавлених сторін і розглядали різні точки зору для досягнення консенсусу щодо ключових питань бухгалтерського обліку.

3. Переваги для зацікавлених сторін. Співпраця між FASB і IASB спрямована на полегшення порівняння фінансових звітів за кордоном, дозволяючи інвесторам приймати обґрунтовані рішення під час оцінки потенційних інвестиційних можливостей. Крім того, гармонізація стандартів бухгалтерського обліку полегшує дотримання вимог для транснаціональних компаній, оскільки вони можуть застосовувати єдиний набір принципів у своїй діяльності.

4. Виклики та критика. Хоча співпраця між FASB та IASB досягла значних успіхів, все ж процес зближення займає багато часу та є складним, що призводить до затримок у випуску нових міжнародних стандартів. Крім того, було існує занепокоєння щодо впливу політичних і культурних факторів на зусилля з гармонізації, що потенційно може поставити під загрозу досягнення глобалізації стандартів.

5. Прийняття та впровадження. Успіх співпраці FASB та IASB зрештою залежить від прийняття та впровадження їхніх конвергентних стандартів країнами по всьому світу. Хоча багато юрисдикцій уже прийняли Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), видані IASB, деякі країни, включаючи США, продовжують підтримувати власні національні стандарти бухгалтерського обліку (GAAP).

Загалом, співпраця між FASB і IASB відіграє ключову роль в розробці та розширенні напрямів застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Співпрацюючи, ці дві організації прагнуть створити рівні умови для фінансової звітності, що принесе користь підприємствам, інвесторам та іншим зацікавленим сторонам у всьому світі. Незважаючи на наявність проблем і

критики, прогрес, досягнутий у зближенні, FASB і IASB демонструє прагнення досягти більшої гармонізації в сфері обліку та звітності.

З проведеного дослідження можна узагальнити, що GAAP не можна вважати міжнародними стандартами обліку і звітності, адже вони слугують для використання лише в США, що є проблемою для тих компаній, які розвиваються поза цими межами по мірі глобалізації бізнесу. Натомість міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) є найпоширенішим набором принципів за межами Сполучених Штатів, в тому числі це важливо для євроінтеграції, оскільки всі країни Європейського Союзу використовують МСФЗ. Крім того, МСФЗ використовується в Австралії, Канаді, Японії, Індії та Сінгапурі.

Отже, за результатами проведеного дослідження, визначимо конкретизований перелік міжнародних стандартів обліку, який включає:

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ або IFRS): Ці стандарти визначають правила та вимоги до підготовки та представлення фінансової звітності для зовнішніх зацікавлених сторін, таких як інвестори, кредитори та регулюючі органи.

2. Міжнародні стандарти обліку (МСО або IAS): Ці стандарти визначають конкретні правила обліку для різних видів операцій та подій, що відбуваються в підприємстві.

3. Міжнародні стандарти звітності для малих та середніх підприємств (МСЗМП або IFRS for SMEs): Ці стандарти розроблені спеціально для малих та середніх підприємств і містять спрощені вимоги до фінансової звітності.

4. Міжнародні стандарти аудиту (МСА або ISA): Ці стандарти визначають правила та вимоги до проведення аудиту фінансової звітності з метою підтвердження її достовірності та надійності.

Всі ці види стандартів об'єднані для того, щоб створити комплексну систему норм та правил, яка допомагає забезпечити якість та порівнянність фінансової звітності компаній на міжнародному рівні.

1.3. Інституційне та правове регулювання використання міжнародних стандартів обліку в Україні

Формування обліково-звітної інформації за міжнародними стандартами є однією з необхідних вимог для ведення бізнесу на міжнародному рівні та з метою виходу на міжнародні ринки капіталу.

В Стратегії щодо інтеграції міжнародних стандартів в національну систему обліку та звітності зазначається, що: «у зв'язку з активізацією євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва, участю у сфері відносин міжнародного розподілу та виробничій кооперації, залученням іноземних інвестицій в економіку України, виходом вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу необхідне подальше реформування системи бухгалтерського обліку та впровадження методології поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання» [47].

Глобалізація світових ринків через посилення взаємозв'язку національних економік країн світу, що призвело до активізації зовнішньоекономічної діяльності, зумовили потребу в розробленні стандартизованого підходу в сфері обліку та фінансової звітності, які закладені в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та звітності (IAS-IFRS) як єдиного нормативного фреймворку для всіх учасників господарювання.

Погоджуємось з А. І. Крисоватим, який зауважив, що: «запровадження в Україні міжнародних стандартів потребує адаптації національної облікової системи до змін зовнішнього середовища шляхом впровадження ефективного інформаційного управління, здатного гарантувати стабільність у сфері економічної діяльності підприємства й сприяти його подальшому розвитку» [26, с. 12]. При цьому система обліку і звітності повинна базуватись на методологічних принципах і практичних підходах, які спрямовані на інформаційне охоплення бізнес-процесів та нові технологічні облікові підходи в контексті розширення аналітичної цінності фінансових показників з

метою оцінки фінансового стану, результатів діяльності, ймовірних ризиків та перспектив розвитку компаній в умовах впливу екзогенних та ендогенних чинників.

Міжнародні стандарти обліку та звітності (IAS-IFRS) – це система визначених норм, принципів, стандартів та правил, які встановлюють основні принципи в сфері обліку, а також регуляторні вимоги, законодавство та інші директиви, які визначають, як повинна бути проведена фінансова звітність підприємства.

Використання міжнародних стандартів допомагає створити єдиносистемний підхід до звітності та забезпечити відповідність з визначеними стандартами і вимогами.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ): «інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, оцінки активів і зобов'язань, що надає можливість об'єктивно розкривати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень» [26, с. 15].

Україна приєдналася до міжнародних стандартів обліку в рамках євроінтеграційних процесів та з метою підвищення прозорості та достовірності фінансової звітності.

Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) є відповідальною за впровадження МСФЗ в Україні та координує роботу з адаптації стандартів до національних умов.

Поступово українські підприємства набирають досвіду в застосуванні МСФЗ, але є деякі виклики, такі як недостатність кваліфікованих кадрів та нестабільність законодавства.

Загалом, стан впровадження МСФЗ у світі та в Україні демонструє загальний тренд до гармонізації фінансової звітності на міжнародному рівні та забезпечення вищого рівня прозорості та достовірності фінансової звітності для всіх зацікавлених сторін.

Використання МСФЗ має кілька переваг, які формують основу для комплексного і системного дослідження інформації та реалізації економічної політики підприємства (рис. 1.6).

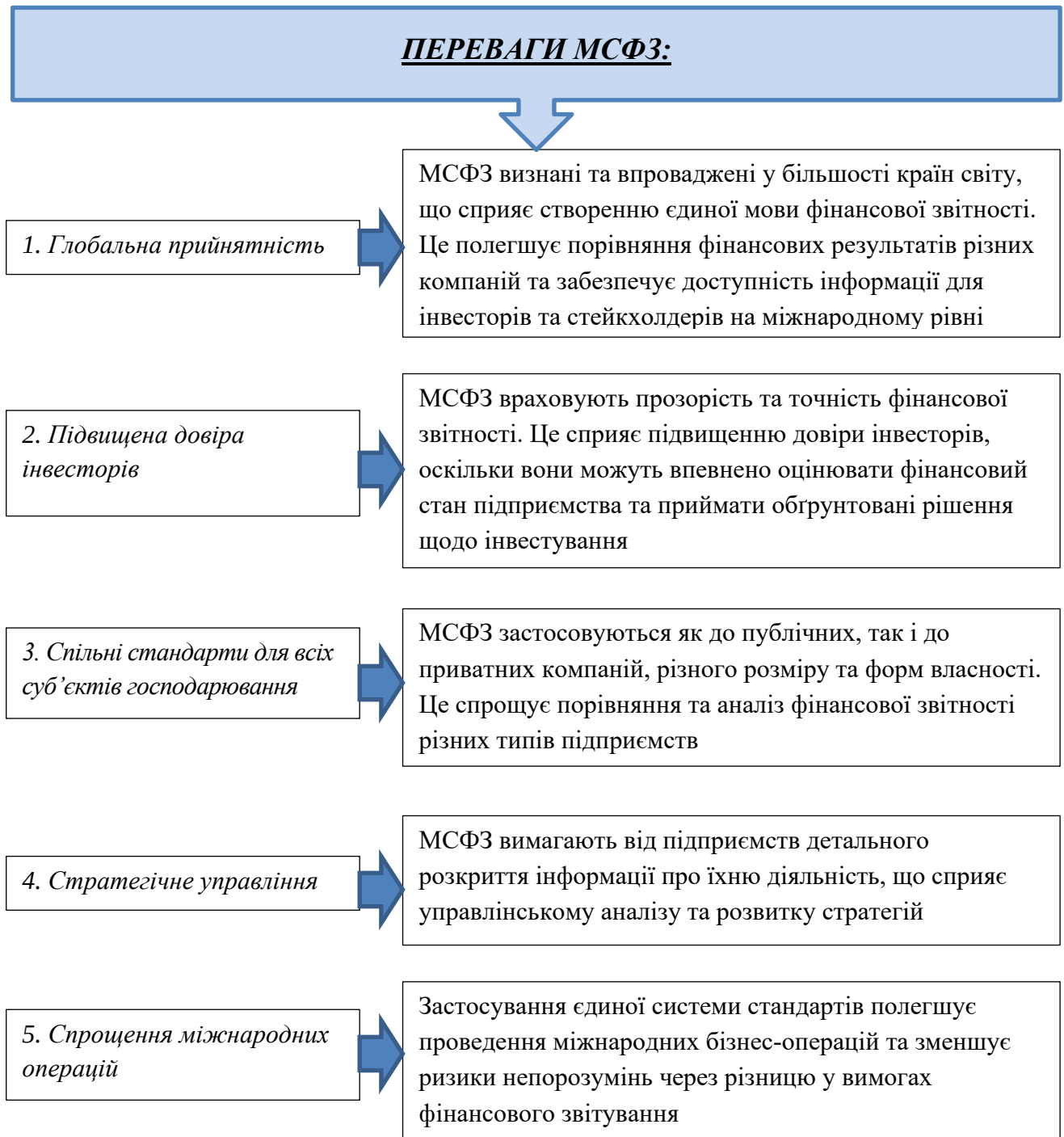


Рисунок 1.6. Переваги застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності

Отже, використання МСФЗ дозволяє підприємствам отримати максимальну користь з гармонізації фінансового звітування, що сприяє ефективному функціонуванню та привертає інвестиції, а це є першочерговим пріоритетом економічного розвитку в Україні на найближчий час та у період відновлення національної економіки після завершення воєнного стану.

В Україні на законодавчому рівні визначено обов'язкові умови переходу на МСФЗ. Так, відповідно до ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» певні категорії зобов'язані застосовувати МСФЗ, а саме: «підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, материнські підприємства груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес, материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України» [35]. Інші суб'єкти господарювання, крім тих, що зазначені в ч. 2 ст. 12, самостійно визначають доцільність застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Варто відзначити, що в умовах воєнного часу підприємства при поданні та оприлюдненні фінансової звітності за 2023 рік керуються вимогами Закону України № 2115-IX [40], який скасовує пільги, щодо подання та оприлюднення фінансової звітності та передбачає, що юридичним особам необхідно буде подати фінансову звітність разом з аудиторським звітом за всі звітні періоди, за які не було подано таку фінансову звітність, протягом трьох місяців після припинення чи скасування воєнного стану. Однак, ця пільга не застосовується до Національного банку України, інших фінансових установ, а також суб'єктів, які здійснюють діяльність на ринках фінансових послуг.

НБУ також роз'яснює, що: «враховуючи продовження воєнного стану, суб'єкти господарювання мають розкривати в примітках до фінансової звітності інформацію про вплив наслідків військової агресії російської федерації» [44].

Незважаючи на певні послаблення часових рамок подання МСФЗ-звітності, Міністерство Фінансів України звернуло увагу на обов'язковість та безперервність ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання: «бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством; підприємства зобов'язані складати фінансову звітність на

підставі даних бухгалтерського обліку; бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на принципах, визначених ст. 4 Закону № 996-XIV; бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації; господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені; відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів ... несе уповноважений орган (посадова особа) або власник» [12].

Отже, внаслідок війни в Україні не змінилися вимоги щодо застосування міжнародних стандартів обліку та звітності, забезпечуючи основоположний принцип щодо безперервності діяльності. Обов'язки керівництва та аудиторів залишаються незмінними. Однак, певні економічні наслідки та невизначеність, спричинені війною, необхідно буде викласти в окремих статтях Приміток. Таким чином, міркування про безперервність діяльності, а також наявні економічні загрози і ризики, ймовірно, будуть відображені разом з фінансовими показниками для формування повної достовірності і правдивості інформації з метою забезпечення прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану, створенню достовірної бази для співпраці з міжнародними бізнес-партнерами, а також активізують економічний розвиток підприємств в майбутньому на умовах довіри.

Висновки до розділу 1

1. Питання стандартизації обліку і звітності, уніфікації фінансових показників звітності, імплементації міжнародних стандартів обліку та їхньої адаптації у вітчизняній системі обліку і звітності обґрунтовані рядом нормативно-правових актів, низкою науково-прикладних досліджень, однак процес трансформації облікової системи до міжнародних вимог є тривалим і складним процесом. Проте залишається потреба в подальшому дослідженні узгоджень основних концепцій та принципів, трактування понять, інтерпретації теоретико-методологічних підходів, які визначені у міжнародних стандартах обліку і звітності та розвиваються в національній обліковій системі України.

2. Суть міжнародних стандартів обліку полягає в тому, щоб створити однакові правила для підготовки фінансової звітності, що дозволить забезпечити прозорість, достовірність та порівнянність інформації для інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін. Це сприяє збільшенню довіри до фінансової звітності компаній та забезпечує більшу стабільність та ефективність фінансових ринків. Отже, міжнародні стандарти обліку можна трактувати як встановлені міжнародними організаціями нормативи та правила, які визначають, як повинна бути підготовлена та представлена фінансова звітність підприємств для того, щоб вона була зрозумілою та порівнюваною для зацікавлених сторін.

3. Аналіз стану впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності показав, що це найпоширеніший набір універсальних принципів обліку та звітності, прийнятий у 168 юрисдикціях. Однак, попри популярність МСФЗ та великі масштаби впровадження, перехід на ці стандарти не обходиться без додаткових витрат і зусиль. Підзвітні компанії в процесі трансформації потребуватимуть змінити деякі методичні та практичні аспекти в сфері формування обліково-звітних даних відповідно до МСФЗ. До того ж, інвестори та інші стейкхолдери, які використовують фінансову звітність, повинні аналізувати, яким чином змінилася інформація, яку вони отримують.

4. Обґрунтовані мета та завдання впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме: 1. Забезпечення прозорості, підзвітності та ефективності на фінансових ринках по всьому світу. 2. Підвищення міжнародної порівнянності та якості фінансової інформації. 3. Посилення підзвітності в контексті зменшення інформаційного розриву між постачальниками капіталу та суб'єктами, яким вони довірили свої гроші. 4. Посилення притягнення керівництва до відповідальності, адже МСФЗ також мають важливе значення для регуляторів по всьому світу.

5. Обґрунтовано, що міжнародні стандарти обліку мають велике значення для України в процесі їх впровадження в національну облікову систему з кількох причин: 1. Гармонізація з міжнародними вимогами. 2. Залучення іноземних інвестицій. 3. Розвиток міжнародних бізнес-відносин. 4. Підвищення довіри до фінансової звітності. 5. Уніфікація звітності.

6. Дослідження показали, що МСФЗ і GAAP хоч і спрямовані на забезпечення єдиних процедур і принципів для бухгалтерів, між ними існують помітні відмінності, які згруповані у табл. 1.1. За таких умов, Рада зі стандартів фінансового обліку (FASB) тісно співпрацює з Радою з МСБО (IASB) в напрямку створення узгодженого набору принципів обліку та звітності. Така співпраця спрямована на покращення порівнянності та прозорості фінансової звітності, що зрештою принесе користь інвесторам, підприємствам та іншим зацікавленим сторонам у всьому світі.

7. Узагальнено інституційне та законодавче регулювання використання МСФЗ в Україні та наведено кілька переваг впровадження міжнародних стандартів. Внаслідок війни в Україні не змінилися вимоги щодо застосування МСФЗ, забезпечуючи основоположний принцип щодо безперервності діяльності. Обов'язки керівництва та аудиторів залишаються незмінними. Однак, певні економічні наслідки та невизначеність, спричинені війною, необхідно буде викласти в окремих статтях Приміток. Таким чином, міркування про безперервність діяльності, а також наявні економічні загрози і ризики, ймовірно, будуть відображені разом з фінансовими показниками для формування повної достовірності і правдивості інформації.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ

2.1. Особливості впровадження міжнародних стандартів обліку: принципи та облікова політика

Членство України у Європейському Союзі вимагає впровадження та дотримання вимог європейського законодавства в різних галузях економіки, включаючи бухгалтерський облік. Це не лише вимагається самим ЄС як умова членства, але й сприяє розвитку економіки та створенню сприятливих умов для бізнесу в Україні. Одним із основних завдань реформи бухгалтерського обліку є адаптація національної системи до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів.

Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та бухгалтерського обліку (МСБО) дозволяє створити єдині стандарти для фінансової звітності, які будуть визнані, як в країнах ЄС, так і в усьому світі. Це підвищує прозорість, довіру та порівняності фінансової інформації. Таким чином, впровадження МСФЗ в національну систему обліку та звітності сприяє підвищенню довіри як вітчизняних, так і зарубіжних інвесторів до фінансової звітності українських компаній.

Втім, запровадження міжнародних стандартів обліку має вплив на організацію обліку та порядок розкриття фінансових показників в звітності. Відтак, облікова система України в процесі імплементації МСФЗ потребує сучасних підходів та розробки організаційно-методологічних принципів, які сприятимуть повну відповідність і єдину інтерпретацію міжнародних стандартів, і як результат – підвищення інформаційної бази для задоволення внутрішніх та зовнішніх потреб користувачів з метою покращення ефективності управління підприємствами, збільшення конкурентоспроможності та привабливості для інвесторів.

Отже, реформа бухгалтерського обліку в Україні є необхідною для адаптації до міжнародних стандартів та забезпечення сталого економічного розвитку країни.

Зважаючи на те, що МСФЗ базуються на принципах, важливо зробити критичний аналіз їх впливу на національну облікову систему (рис. 2.1).



Рисунок 2.1. Особливості впровадження міжнародних стандартів та імплементації принципів МСБО

Великий вплив на процес впровадження міжнародних стандартів мають їх основні принципи. Принципи МСБО визначають базові правила та вимоги до складання фінансової звітності. Відповідність облікової системи принципам МСФЗ має на меті забезпечити прозорість, достовірність та порівнянність фінансової інформації.

Імплементація принципів МСБО в національну облікову систему передбачає адаптацію НП(С)БО до міжнародних вимог. Це вимагає перегляду та узгодження чинної методики обліку з міжнародними стандартами.

Крім того, в процесі впровадження МСФЗ виникають певні відмінності в порядку розкриття обліково-звітних даних.

Застосування МСФЗ-МСБО та гармонізація з НП(С)БО може вимагати змін у підходах до визначення окремих елементів фінансової звітності, наприклад, визнання витрат або оцінки активів. Однією з відмінностей може бути різниця у регулятивних вимогах та визначенні бухгалтерських термінів.

Отже, принципи МСБО мають значний вплив на чинну методику обліку. Виконання цих принципів може вимагати реформування чинних методик обліку та створення нових стандартів, які будуть відповідати міжнародним вимогам. Це може вплинути на практику складання фінансової звітності, процедури аудиту та внутрішнього контролю.

Питання про імплементацію принципів МСБО (табл. 2.1) в національну облікову систему України вимагає уваги до відмінностей між національними та міжнародними стандартами та їх впливу на чинну методику обліку.

Таблиця 2.1

«Порівняльна характеристика загальновизнаних принципів обліку і звітності

Загальновизнані принципи МСБО	Принципи НП(С)БО
1	2
Господарської одиниці (автономності підприємства) (Business Entity)	Автономності
Безперервності (Continuity or Going Concern)	Безперервності
Грошового виміру (Monetary measurement)	Єдиного грошового вимірника
Періодичності (облікового періоду) (Periodicity)	Періодичності
Послідовності (постійності) (Consistency)	Послідовності
Історичної собівартості (Historical Cost)	Історичної (фактичної) собівартості
Фактичної реалізації (Realization)	—
Нарахування (Matching)	Нарахування
Повного розкриття (Full Disclosure)	Повного висвітлення
Двосторонньої тотожності (Dual-Aspect)	—
Витрат та вигод (Cost-Benefit)	—
Суттєвості та об'єднання у групи (Materiality)	—
Галузевої практики (Industry practice)	—
Консерватизму (Conservatism)	—
Згорання (Collapse)	—
Порівняльної інформації (Comparability)	—
—	Превалювання сутності над формою
—	Обачності

Сформовано на основі» [27; 28; 35]

Проведений порівняльний аналіз загальноприйнятих принципів МСБО, які визначені у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [24], та «принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності» згідно з НП(С)БО 1 [28] показує певну невідповідність. Зокрема, в НП(С)БО не розкрито тлумачення ряду принципів: «фактичної реалізації, двосторонньої totoжності, витрат та вигод, суттєвості та об'єднання у групи, галузевої практики, консерватизму» [35]. Крім того, в принципах МСБО не визначені принципи: «превалювання сутності над формою та обачності» [24], а також є певні відмінності в назвах принципів та їх тлумаченні.

Загалом, відмінності полягають у семантиці та деякому уточненні термінів. МСФЗ-МСБО та НП(С)БО мають багато спільних принципів, але деякі терміни можуть мати невеликі відмінності у формулюванні.

Варто також відзначити, що хоча й в переліку принципів міжнародних стандартів є визначення історичної вартості, є певні відмінності у його застосуванні. Відповідно до МСФЗ активи зазвичай обліковуються за історичною вартістю. Єдиним винятком є основні засоби, інвестиційна нерухомість, біологічні активи та певні фінансові інструменти, про які можна звітувати за справедливою або ринковою вартістю. В національних стандартах історична (фактична) собівартість є основою для первісної оцінки необоротних активів, а справедлива вартість застосовується у певних (особливих) випадках та на дату балансу, якщо залишкова вартість необоротних активів значно відрізняється від ринкової, що визначено у НП(С)БО 7 «Основні засоби» [29] та НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [30].

На нашу думку, принцип історичної вартості є доцільним в процесі визначення первісної вартості активів, особливо, якщо це стосується дорого вартісних та багатoeлементних витрат на придбання (крім рахунків придбання, витрати на перевезення, монтаж, доналаштування тощо), однак на момент складання звітності варто надавати перевагу справедливій вартості, про що варто зазначити у тлумаченні даного принципу в національних стандартах. Таке уточнення дасть єдине розуміння принципів відповідно до міжнародних вимог та буде відповідає реальному відображенню майна в звітності.

Справедливо буде зазначити, що у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [35] визначено, що бухгалтерський облік та фінансова звітність можуть ґрунтуватися на «інших принципах, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством» [35]. Втім, погоджуємось з думкою В. В. Ясишеної, що: «...це уточнення розширює поле використання інших принципів, але одночасно буде впливати на невизначеність у питаннях щодо методології бухгалтерського обліку» [51].

Такий принцип як превалювання сутності над формою в МСФЗ не наводиться у переліку загальноприйнятих принципів, однак на нього потрібно зважати під час визначення фінансового стану. Так, в Концептуальній основі фінансової звітності зазначається: «оцінюючи, чи відповідає стаття визначенню активу, зобов'язання або власного капіталу, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їхню юридичну форму» [16]

Втім, вважаємо, що зазначений принцип має певні проблеми в застосуванні як в міжнародній, так і в національній системі обліку. Проблеми з застосуванням цього принципу включають:

1. Суб'єктивність та інтерпретація. Інтерпретація сутності та форми може варіюватися в залежності від конкретної ситуації, що може призводити до суб'єктивних рішень у бухгалтерському обліку.

2. Суперечливість з юридичною формою. Іноді сутність угоди чи події може суперечити її юридичній формі, що ускладнює застосування принципу превалювання сутності над формою.

3. Складність оцінки сутності. Визначення сутності угоди чи події може бути складним завданням, особливо якщо вони мають складну структуру чи включають у себе додаткові умови.

4. Неоднозначність правил застосування. У деяких випадках правила застосування принципу превалювання сутності над формою можуть бути

неоднозначними, що призводить до різних тлумачень та варіацій в обліковій методиці.

Отже, у національних та міжнародних системах обліку цей принцип є важливим для забезпечення достовірності та прозорості фінансової звітності. Однак, він також може створювати виклики у застосуванні, які потребують уважного розгляду та професійного підходу до його реалізації.

Щодо принципу обачності, то варто зауважити, що попри його відсутність в основному переліку за тією ж назвою, дане поняття є присутнім у вимогах МСФЗ, однак з відмінністю у семантиці. Так, у п. 38-44 МСБО 1 зазначається принцип порівняльної інформації, який трактується наступним чином: «...Суб'єкт господарювання, що розкриває порівняльну інформацію, подає, як мінімум, два звіти про фінансовий стан, по два з усіх інших звітів, та відповідні примітки. Якщо суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності або коли він перекласифікує статті у своїй фінансовій звітності, він подає, щонайменше, три звіти про фінансовий стан, по два з усіх інших звітів та відповідні примітки» [24]. Це дозволяє користувачам фінансової звітності отримати необхідну інформацію для оцінки змін та їх впливу на фінансове становище підприємства.

Таким чином, велике значення для ведення обліку за МСФЗ має поступова облікова політика, яка у разі зміни, повинна відображати вплив методики на оцінку статей фінансової звітності у примітках, що допомагає забезпечити прозорість та надійність фінансової звітності.

Суть облікової політики полягає у визначенні та узгодженні стандартів і методів обліку, які будуть використовуватися підприємством для ведення обліку своїх фінансових операцій та підготовки фінансової звітності. Облікова політика включає в себе такі аспекти, як методи оцінки активів та зобов'язань, методи визнання доходів та витрат, а також встановлення звітних періодів та порядку розкриття інформації. Вона повинна бути документована і систематично оновлюватися з урахуванням змін в законодавстві, економічних умовах та внутрішніх процесах підприємства.

В п. 117 МСБО 1 зазначено, що: «...Суб'єкт господарювання повинен розкривати у стислому викладі суттєвих облікових політик: а) основу (або основи) оцінки, застосовані при складанні фінансової звітності; б) інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності» [24].

Міжнародні стандарти обліку встановлюють певні вимоги щодо розкриття в обліковій політиці з метою забезпечення прозорості, консистентності та достовірності фінансової звітності (рис. 2.2).

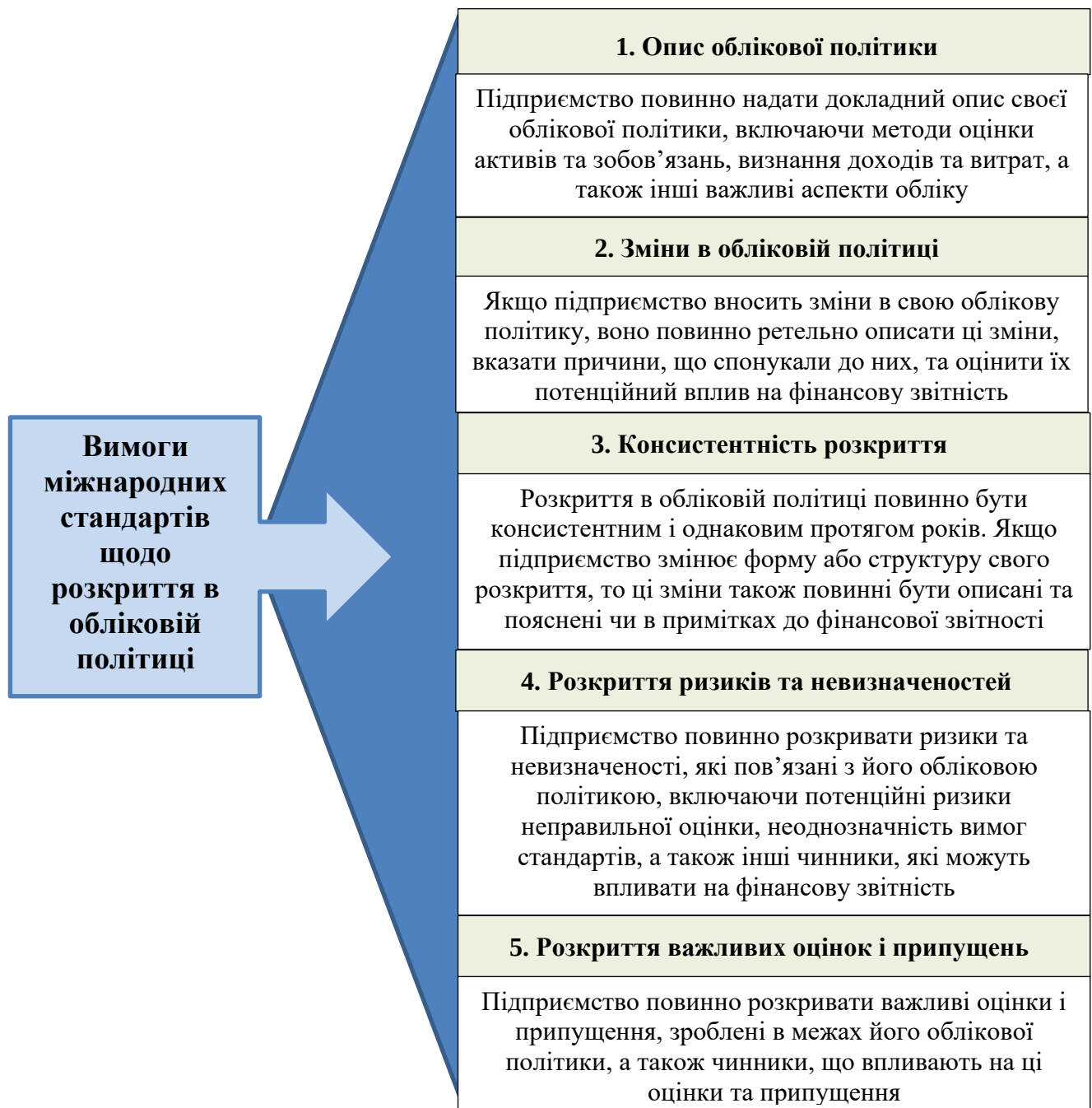


Рисунок 2.2. Вимоги міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці в процесі їх впровадження на підприємствах

Зазначені на рис. 2.2 узагальнені вимоги щодо облікових політик в процесі впровадження МСФЗ сприяють забезпеченню прозорості та достовірності фінансової звітності, а також допомагають користувачам зрозуміти інформацію, надану в фінансових звітах підприємства.

Вважаємо, що визначення основних положень облікової політики та її розкриття в звітності відкривають нову якісну характеристику, яку можна назвати «консистентність». При цьому, поняття «консистентність фінансової звітності» означає, що фінансові звіти підприємства повинні бути підготовлені і представлені у стабільному та однаковому стилі, який дозволяє користувачам звітності зрозуміти та порівняти інформацію з різних звітних періодів.

Отже, консистентність фінансової звітності включає у себе:

1. Консистентність у методах обліку – звітні дані мають бути підготовлені за однаковими обліковими методами та принципами оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат протягом усіх звітних періодів.
2. Консистентність у структурі і формі звітності – звітні форми та структура фінансових звітів мають залишатися стабільними протягом років, щоб забезпечити зручність порівняння.
3. Консистентність у розкритті інформації – підприємство повинно розкривати інформацію про свою діяльність та фінансовий стан у стабільному та однаковому форматі протягом років.

Таким чином, забезпечення консистентності фінансової звітності допомагає забезпечити надійність та об'єктивність фінансової звітності та полегшує її аналіз користувачами.

Отже, при впровадженні міжнародних стандартів обліку, облікова політика стає особливо важливою, оскільки вона повинна бути узгоджена з вимогами цих стандартів. Це означає, що підприємство повинно вибрати такі облікові політики, які дозволять йому відображати фінансову інформацію відповідно до принципів та вимог міжнародних стандартів обліку.

2.2. Практика застосування і методика формування облікової системи на основі міжнародних стандартів обліку та звітності

Застосування міжнародних стандартів в обліку з метою складання фінансової звітності вимагає обґрунтування теоретичних та методичних підходів щодо бухгалтерського моделювання організації та практичних засад ведення облікового процесу, що дозволяє підвищити якість обліково-звітної інформації та створити прийнятні умови для переходу на використання МСФЗ.

Однак, погоджуємось з В. М. Пархоменком та Н. М. Малюгою, що: «економіка кожної країни має індивідуальні характеристики, що приводить до розбіжностей в обліку та звітності. В той же час розширення міжнародних зв'язків, виникнення світових ринків капіталу, створення міжнародних компаній зумовлюють необхідність впровадження єдиних правил і процедур ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності» [32, с. 16].

Варто відзначити, що згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35]: «національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами..., розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту» [35].

Відтак, національна система обліку побудована таким чином, що підприємства складають фінансову звітність:

- 1) на основі НП(С)БО, які «розроблені на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку» [35];
- 2) згідно з «міжнародними стандартами фінансової звітності» [35];
- 3) відповідно до «національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» [35].

Однак, дослідження показують, що в науково-практичній літературі є достатньо публікацій, які не вважають національну систему обліку наближеною до принципів та методик МСФЗ.

Так, О. В. Радова, вивчаючи питання гармонізації й адаптації до міжнародних вимог діючої системи обліку та фінансової звітності, звертає увагу на основних перевагах МСФЗ і недоліках фінансової звітності, складеної на базі НП(С)БО 1, й зазначає, що: «найбільш вагомими перешкодами для успішного впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності на вітчизняних підприємствах є: – нерозуміння щодо характеру МСФ» [43].

Т. Каменська, узагальнюючи проблеми впровадження МСФЗ, групує їх за трьома напрямками: «технічні проблеми, організаційні проблеми та освітні проблеми» [14, с. 41-43].

Р. В. Кузіна додає ще одну проблему «потребу у вирішенні питань правового впровадження (enforcement) МСФЗ в національну практику» [19].

Підсумовуючи, можна погодитись з Л. Т. Богуцькою, яка вважає, що: «сьогодні немає єдиної методики проведення трансформації звітності, складеної відповідно до П(С)БО, у звітність, яка б відповідала Міжнародним стандартам фінансової звітності. У кожному окремому випадку на неї впливатимуть особливості фінансово-господарської діяльності, порядок організації бухгалтерського обліку та облікова політика підприємства» [3].

Процес впровадження міжнародних стандартів обліку у практичну діяльність суб'єктів господарювання України був тривалим, і зараз є на завершальному етапі. На наш погляд, в нинішніх умовах політичної та економічної кризи впровадження міжнародних стандартів обліку та підготовка з наступним оприлюдненням МСФЗ-звітності є особливо актуальною. Оперативна підготовка до формування звітності за МСФЗ допоможе користувачам краще оцінити фінансовий стан та реальну ситуацію на підприємстві та прийняти правильні антикризові заходи. Складена українськими компаніями МСФЗ-звітність підвищує прозорість в очах іноземних контрагентів, можливих інвесторів та інших зацікавлених осіб.

Практика застосування міжнародних стандартів для облікового відображення основних елементів звітності вимагає комплексного підходу та послідовності кроків. На рис. 2.3 представлено деякі етапи, які можуть бути корисними для початку трансформації обліку на вітчизняних підприємствах.

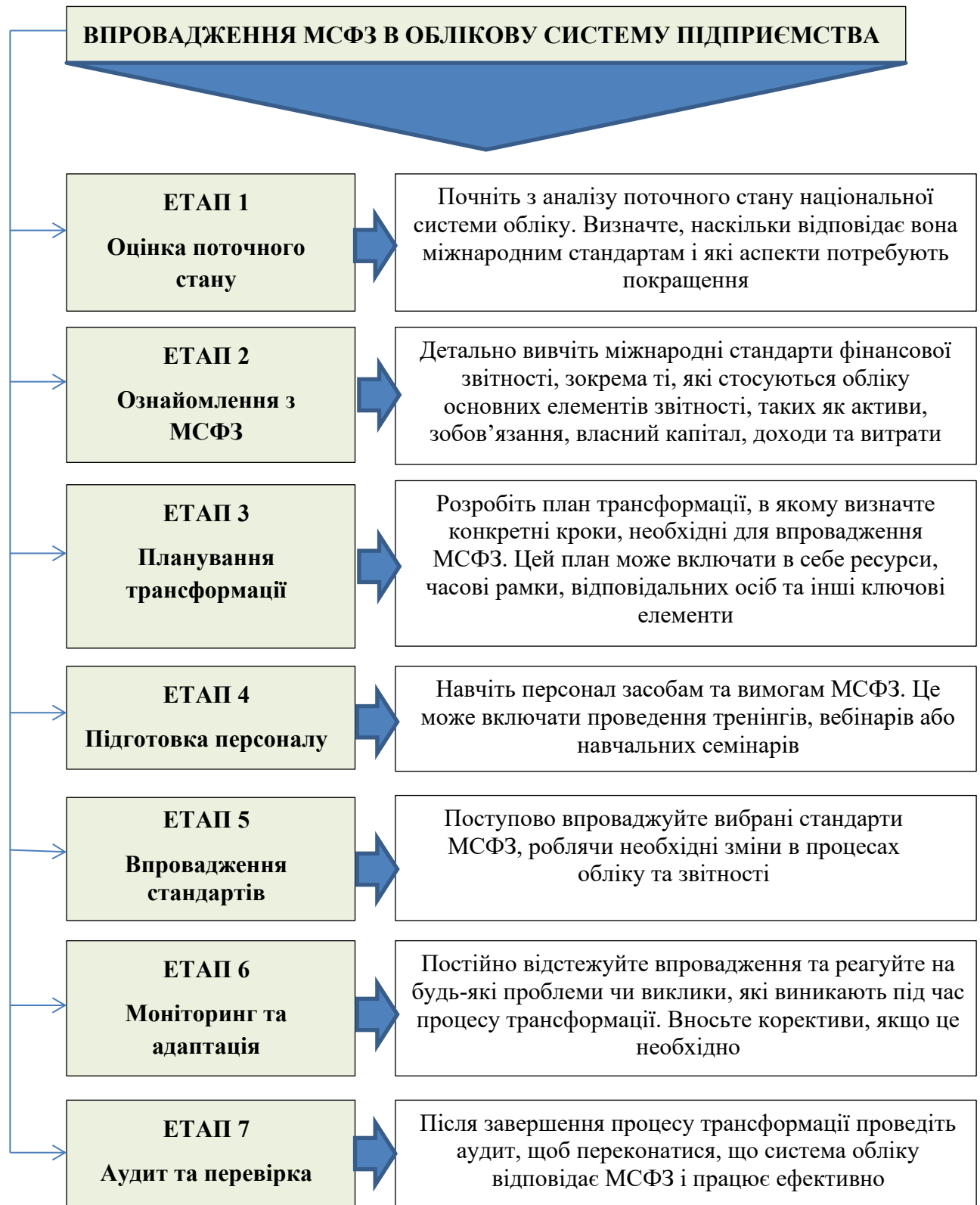


Рисунок 2.3. Етапи та практичні заходи застосування міжнародних стандартів для облікового відображення основних елементів звітності

Вважаємо, що ці кроки допоможуть ефективно впровадити міжнародні стандарти обліку на практиці та покращити якість фінансової звітності.

Відзначимо, що підприємство, яке прийняло рішення про впровадження МСФЗ, потрібно обрати стратегію інтеграції міжнародних стандартів та вибрати напрям застосування МСФЗ:

- «трансформацію бухгалтерської звітності (статті фінансової звітності, складеної відповідно до національних стандартів, рекласифікуються відповідно до положень МСФЗ)» [43, с. 4];

- «конверсію (ведення паралельно з національними стандартами управлінського обліку відповідно до МСФЗ))» [43, с. 4].

Метод конверсії (паралельного обліку) є трудомістким, високовартісним та складним із погляду організації та реалізації, адже він передбачає подвійне узагальнення обліково-звітних даних за національними та міжнародними стандартами, а також складання звітності у цих двох форматах (рис. 2.4). Разом з тим, такий підхід імплементації МСФЗ здатний забезпечити високий рівень відповідності національної системи обліку та звітності міжнародним стандартам. Н. Акімової, Т. Наумової та інші вважають, що: «метод паралельного обліку неможливо технічно реалізувати без упровадження дорогої автоматизованої інформаційної системи, особливо на великому підприємстві... Кожний факт господарської діяльності реєструється окремо в кожному з паралельних видів обліку. На підставі інформації з первинних документів формуються облікові регістри для кожного виду обліку, а потім складається фінансова звітність щодо кожного стандарту, що застосовується» [1, с. 8].

Метод повної трансформації діючої системи обліку і звітності дає змогу отримувати фінансову звітність відповідно до вимог МСФЗ за допомогою континировки первинних документів та коригування фінансових показників на величину відмінностей в обліку і звітності згідно з МСФЗ. Встановлено, що: «цей метод найменше підлягає автоматизації, оскільки багато коригувань показників звітності виконуються експертами з їхнього професійного судження, що в підсумку є причиною помилок і спотворень. Отже, фінансова звітність, отримана внаслідок трансформації, несе певний інформаційний ризик» [1].

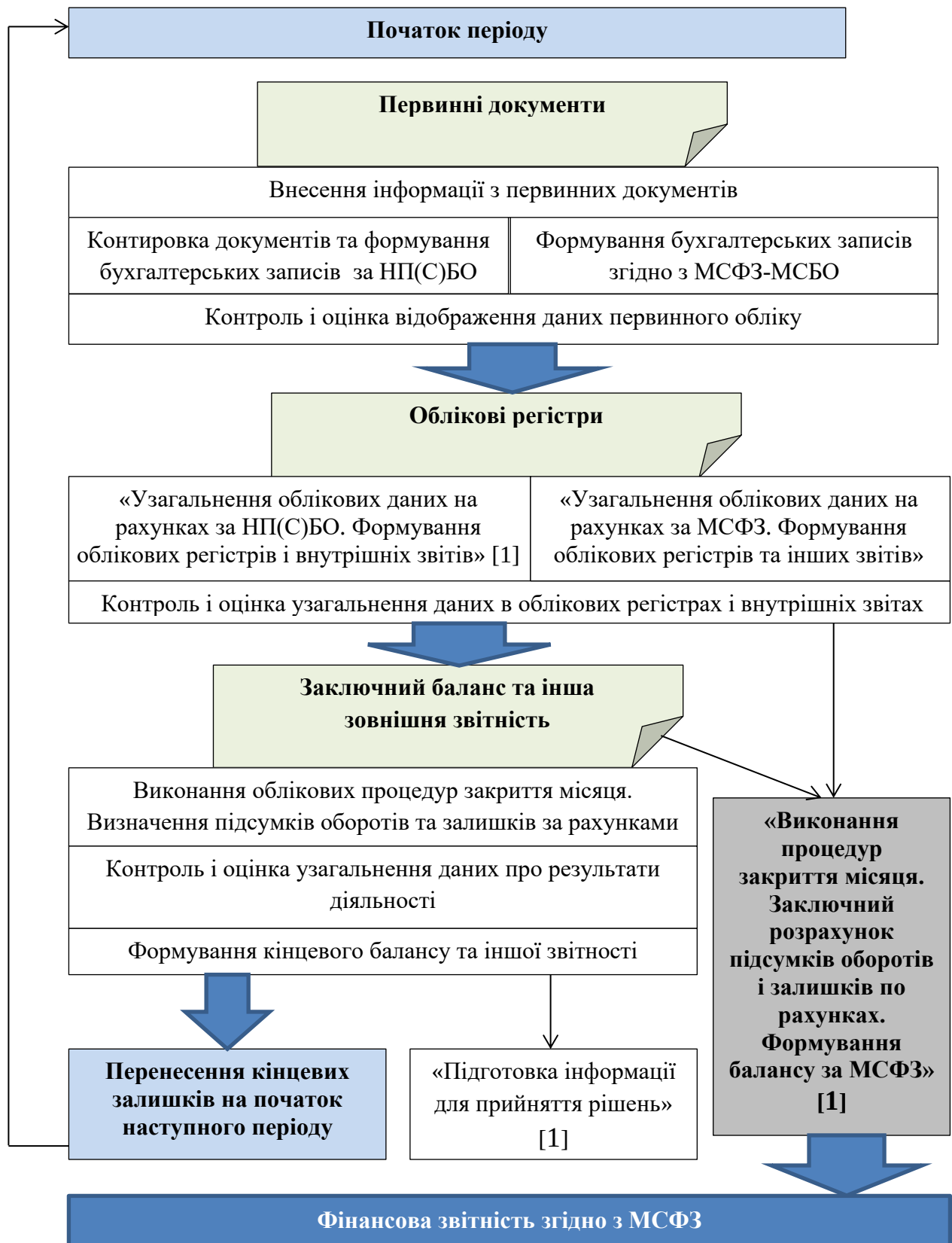


Рисунок 2.4. Концептуальна модель обробки обліково-аналітичних даних методом конверсії МСФЗ для вітчизняних підприємств [1, с. 9]

Організаційно-методичні та практичні засади впровадження МСФЗ методом трансформації представлені у вигляді моделі обробки обліково-аналітичних даних за звітний період (рис. 2.5).

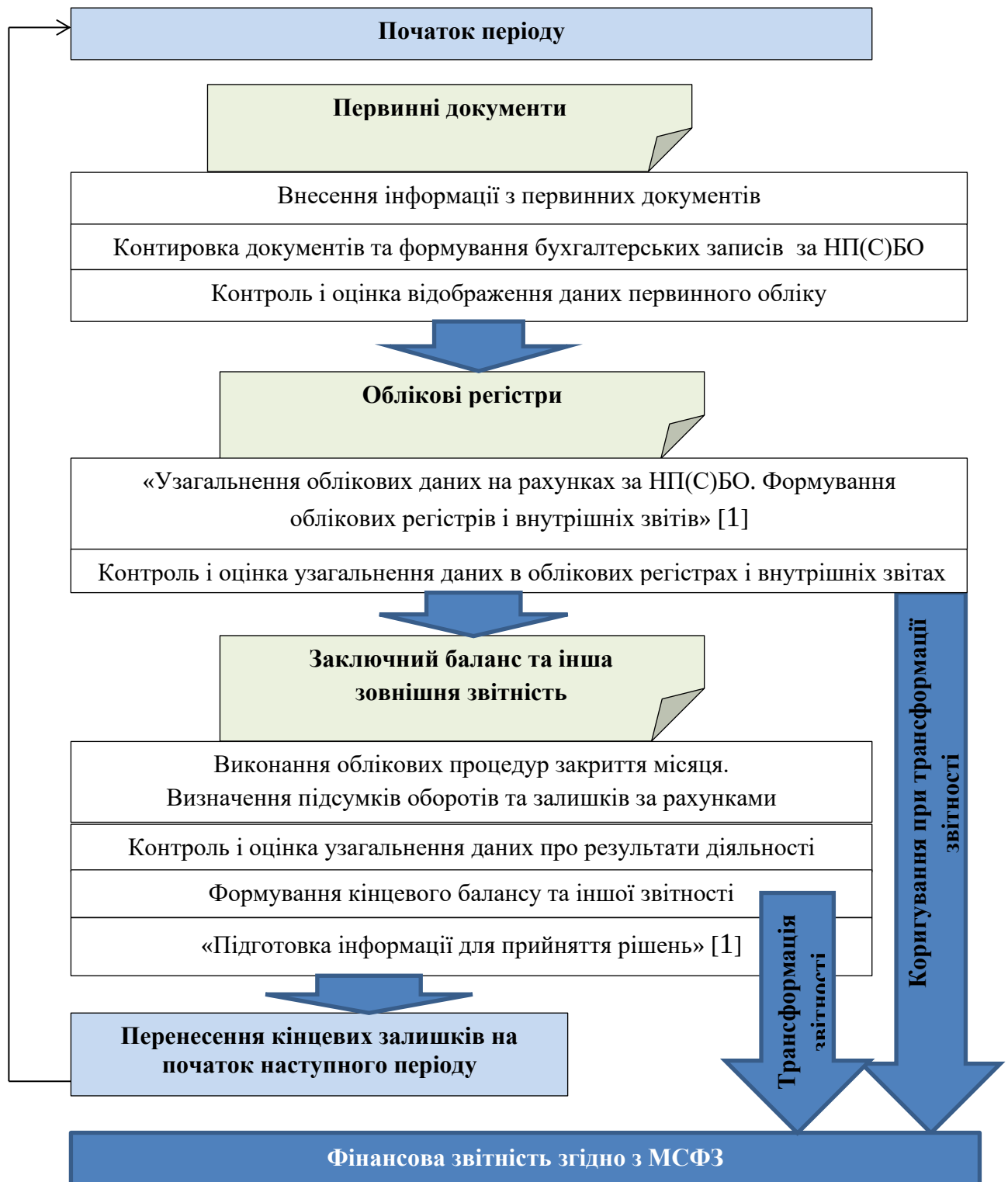


Рисунок 2.5. Концептуальна модель обробки обліково-аналітичних даних в процесі трансформації МСФЗ для вітчизняних підприємств [1, с. 10]

Використання запропонованих моделей та рекомендацій в частині формування облікової інформації та фінансової звітності згідно з МСФЗ-МСБО сприятиме покращенню якості обліково-звітних даних та налагодженню комунікації між партнерами та іншими користувачами відповідно до нових викликів та завдань бізнес-середовища.

2.3. Методика трансформації та формування звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів

Згідно з Концептуальною основою: «мета фінансової звітності загального призначення – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання» [16].

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (п. 16) встановлює, що: «суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого відповідає МСФЗ, має чітко та без будь-яких обмежень зазначати таку відповідність у примітках» [24]. Крім того, встановлені вимоги щодо відповідності фінансової звітності міжнародним стандартам: «суб'єкт господарювання не повинен характеризувати фінансову звітність як таку, що відповідає МСФЗ, якщо вона не відповідає усім вимогам МСФЗ» [24].

Користувачам звітної інформації щодо суб'єкта складання звітності відповідно до вимог МСФЗ необхідна інформація про:

- I. 1.1. «економічні ресурси суб'єкта господарювання» [16];
1.2. «вимоги до суб'єкта господарювання» [16];
1.3. «зміни у цих ресурсах та вимогах (пп. 1.12–1.21 Концептуальної основи)» [16]; та
- II. «те, на скільки ефективно і результативно управлінський персонал та керівна рада підприємства, як виконали свої обов'язки для використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання (пп. 1.22–1.23 Концептуальної основи)» [16].

Для правильного застосування МСФЗ в процесі підготовки фінансової звітності (рис.2.6) важливим етапом є визначення наступних термінів і періодів:

– «дата переходу на МСФЗ (date of transition to IFRSs) – початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ» [20];

– «перший звітний період за МСФЗ (first IFRS reporting period) – найпізніший звітний період, охоплений першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за МСФЗ» [20];

– «перша фінансова звітність за МСФЗ (first IFRS financial statements) – перша річна фінансова звітність, у якій суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ і шляхом чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ» [20];

– попередні принципи (стандарти) бухгалтерського обліку (previous accounting principles) як основа обліку для суб'єкта господарювання, який до моменту першого застосування МСФЗ використовував безпосередньо для підготовки обліково-звітних даних.

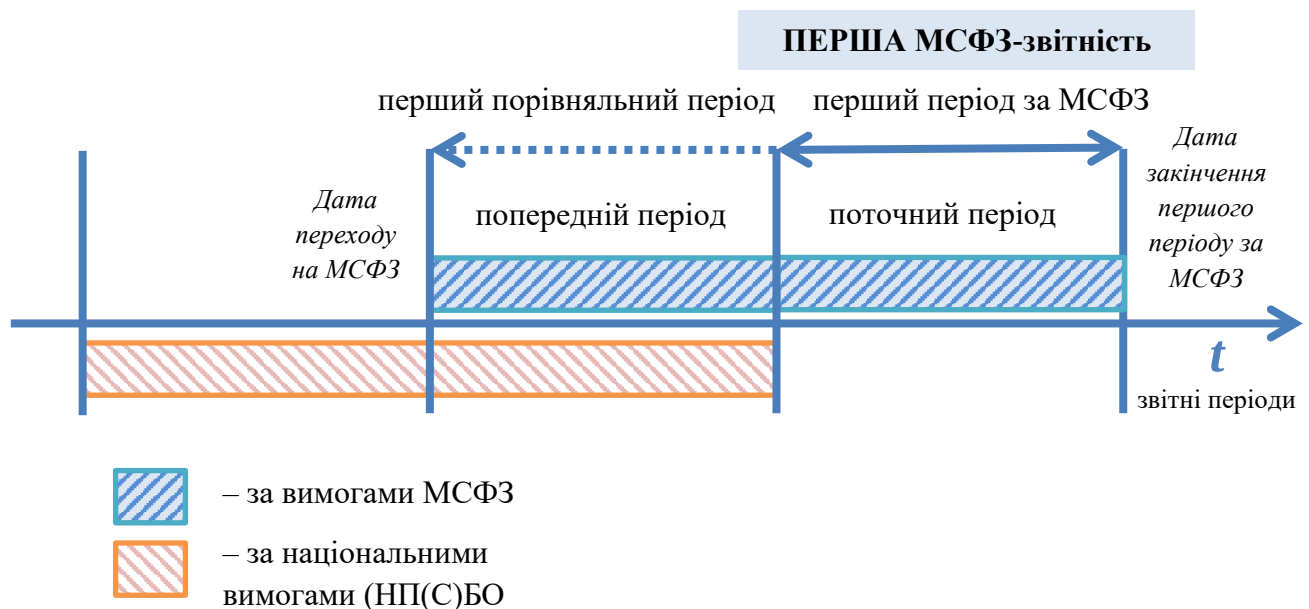


Рисунок 2.6. «Процедура визнання першої фінансової звітності згідно з МСФЗ» [26, с. 89]

Відзначимо, що на дату переходу на МСФЗ підприємство «складає і подає вступний звіт про фінансовий стан (Opening IFRS statement of financial position) (згідно з національними НП(С)БО – баланс (звіт про фінансовий стан)). Цей фінансовий звіт є відправною точкою для подальшого застосування МСФЗ 1» [26, с. 91].

Повний комплект фінансової звітності відповідно до МСФЗ має включати: «бухгалтерський баланс (звіт про фінансовий стан); звіт про сукупні прибутки та збитки; звіт про зміни у капіталі; звіт про рух грошових коштів; розкриття облікової політики та інші пояснювальні примітки до звітності» [25] (рис. 2.7).

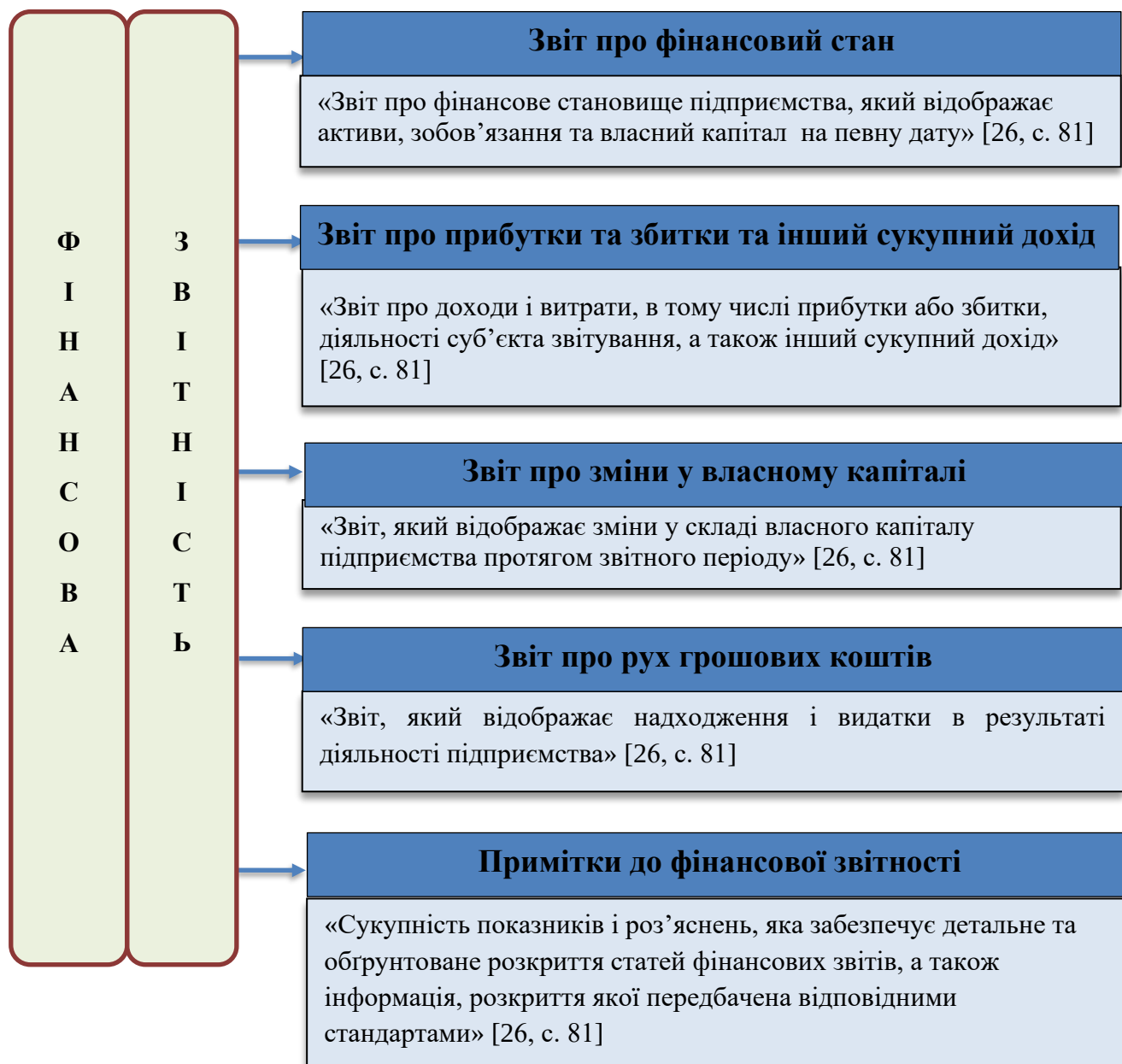


Рисунок 2.7. Зміст і структура фінансової звітності компанії відповідно до МСФЗ

Доречним є вивчення складу, порівняльної характеристики та відмінностей розглянутих форм фінансової звітності з національними стандартами, а саме НП(С)БО 1 (табл. 2.2).

«Відмінності між видами фінансової звітності»

Вид фінансового звіту	Назва стандарту		Характеристика стандарту	
	Стандарт МСФЗ	Стандарт НП(С)БО	МСФЗ	НП(С)БО
1	2	3	4	5
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	IAS 1	НП(С)БО 1	МСФЗ рекомендує розділення активів та зобов'язань на «поточні» та «довгострокові». Визначено мінімум статей, які повинні бути на балансі	Чинна форма Балансу (звіту про фінансовий стан) передбачає поділ активів на три розділи, а джерела утворення таких активів згруповані у п'ятих розділах (п'ятий розділ є вписуваним)
Звіт про прибутки і збитки	IAS 1	НП(С)БО 1	МСФЗ дозволяє представляти статті витрат за «функціями» та «природою», проте надання за «природою» вимагається або в звіті про прибутки та збитки, або примітки	У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період
Звіт про зміни в капіталі	IAS 1	НП(С)БО 1	Показує рух всіх статей капіталу і накопиченого прибутку (збитку)	У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду
Звіт про рух грошових коштів	IAS 1	НП(С)БО 1	Виплата дивідендів згідно з МСФЗ відображається в операційній або фінансовій діяльності, а отримання дивідендів відображається в операційній чи інвестиційній діяльності	У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності

Сформовано на основі» [6]

Відповідно до вимог МСФЗ, крім зазначених фінансових звітів, в МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [24] зауважується, що бажано представлення фінансової звітності подавати разом з фінансовими оглядами керівництва компанії, а також доповнювати звітами з питань екології та охорони навколишнього середовища, а також звітами про додану вартість тощо.

В. М. Пархоменко, Н. М. Малюга зазначають, що: «...Відхилення від вимог МСФЗ допускаються тільки як виключення і мають обов'язково містити чіткі пояснення тих вагомих причин, за якими підприємство не змогло застосувати окремі положення МСФЗ. І тільки у тих рідких випадках, коли керівництво підприємства приходить до висновку, що відповідність діючим міжнародним стандартам буде вводити в оману користувачів фінансової звітності. В інших випадках порядок обліку, що не відповідає МСФЗ, не може бути виправданий і виправлений ані розкриттям облікової політики, ані поясненнями і примітками, включаючи посилання на відмінності у національних стандартах обліку і звітності» [32, с. 80].

Вивчення регулятивних документів показало, що існують випадки, коли при першому застосуванні не застосовується МСФЗ 1, а саме це ситуації, якщо підприємство:

- «припиняє подання фінансової звітності згідно з національними вимогами, якщо раніше він подавав також інший комплект фінансової звітності, яка містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ» [25];

- «подавав фінансову звітність у попередньому році згідно з національними вимогами і ця фінансова звітність містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ» [25];

або

- «подавав фінансову звітність у попередньому році, яка містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудитори висловили умовно-позитивну думку в своєму аудиторському висновку про цю фінансову звітність» [25].

Після теоретичного узагальнення складу та порядку формування МСФЗ-звітності, пропонуємо практичні підходи щодо трансформації обліково-звітних даних для її представлення користувачам (рис. 2.8).

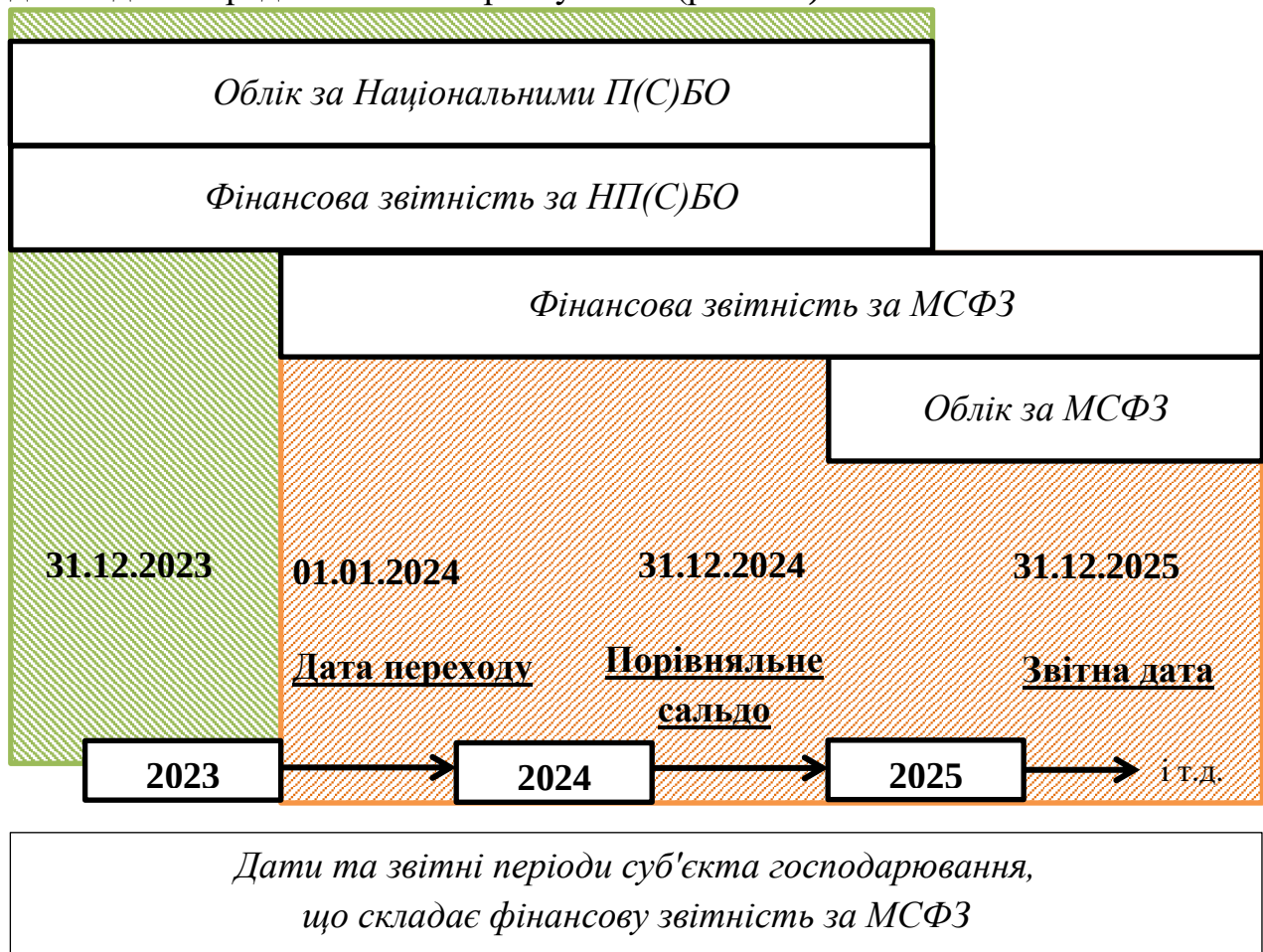


Рисунок 2.8. Етапи та дати переходу на МСФЗ

Відповідно до вимог МСФЗ 1 (п. 10) на дату переходу на МСФЗ, підприємство на початок періоду:

- «визнає всі активи та зобов'язання, визнання яких вимагають МСФЗ» [25];
- «не визнає статті активів або зобов'язань, якщо МСФЗ не дозволяють такого визнання» [25];
- «перекласифіковує статті, які він визнавав згідно з попередніми ЗПБО як один вид активу, зобов'язання або компонента капіталу, але які згідно з МСФЗ є іншим видом активу, зобов'язання чи компонента капіталу» [25];
- «застосовує МСФЗ під час оцінювання всіх визнаних активів та зобов'язань» [25].

Загальний алгоритм переходу та формування фінансової звітності за МСФЗ можна представити схематично на рис. 2.9.

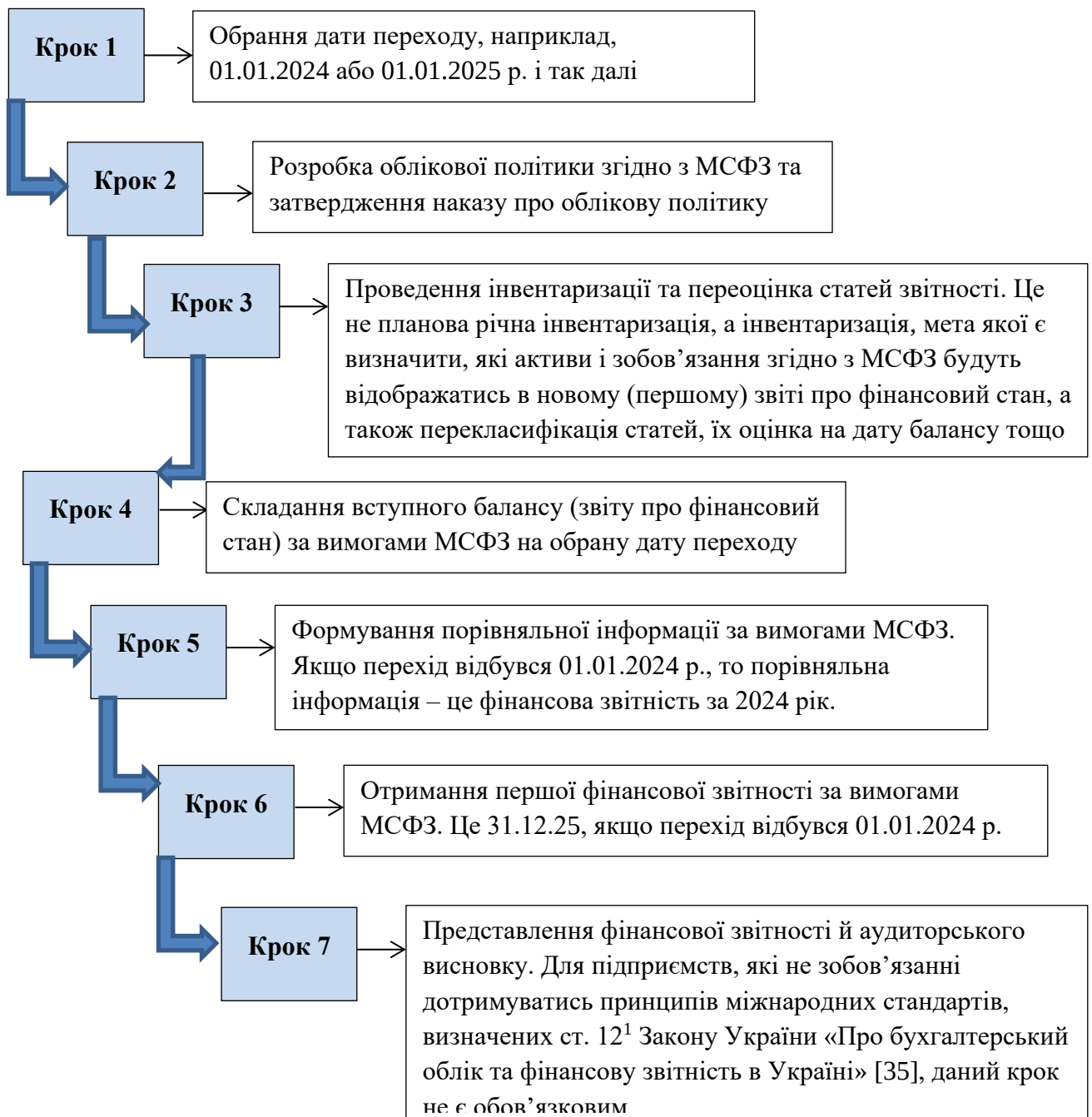


Рисунок 2.9. Алгоритм переходу та формування фінансової звітності за МСФЗ

Вибір методу підготовки звітності за МСФЗ визначається не лише потребами майбутнього використання, а й кількістю чинників, що впливають на вирішення цього питання: періодичність складання звітності, рівень кваліфікації фахівців, а також тимчасові та фінансові витрати. Оскільки ведення паралельного обліку характеризується великими затратами, більшість компаній віддають перевагу методу трансформації, який є більш оптимальним та ефективним у довгостроковій перспективі.

Висновки до розділу 2

1. Зважаючи на те, що МСФЗ базуються на принципах, проведено критичний аналіз їх впливу на національну облікову систему в процесі провадження МСФЗ: 1. Значення принципів МСБО як методологічної бази та конкретних вимог до складання МСФЗ-звітності. 2. Адаптація національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних вимог як процес перегляду та узгодження чинної методики обліку. 3. Узгодження регуляторних вимог з метою покращення інтерпретації термінів міжнародних стандартів. 4. Визначення імпаكتу на практику складання звітності, процедури аудиту та оцінку якості внутрішнього контролю.

2. Імплементация принципів МСБО в національну облікову систему передбачає адаптацію НП(С)БО до міжнародних вимог. Це вимагає перегляду та узгодження чинної методики обліку з міжнародними стандартами. Виходячи з цього, проведена порівняльна характеристика загальновизнаних принципів МСБО з принципами НП(С)БО та подано висновки щодо певної невідповідності. Зокрема, в НП(С)БО не розкрито тлумачення ряду принципів: «фактичної реалізації, двосторонньої тотожності, витрат та вигод, суттєвості та об'єднання у групи, галузевої практики, консерватизму» [25]. Крім того, в принципах МСБО не визначені принципи: «превалювання сутності над формою та обачності» [24], а також є певні відмінності в назвах принципів та їх тлумаченні. Загалом, відмінності полягають у семантиці та деякому уточненні термінів.

3. Дослідження нормативних документів показало, що хоча й в переліку принципів міжнародних стандартів є визначення історичної вартості, є певні відмінності у його застосуванні. Відповідно до МСФЗ активи зазвичай обліковуються за історичною вартістю. Єдиним винятком є основні засоби, інвестиційна нерухомість, біологічні активи та певні фінансові інструменти, про які можна звітувати за справедливою або ринковою вартістю. В національних стандартах історична (фактична) собівартість є основою для первісної оцінки необоротних активів. Вважаємо, що принцип історичної

вартості є доцільним в процесі визначення первісної вартості активів, особливо, якщо це стосується дорого вартісних та багатоелементних витрат на придбання (крім рахунків придбання, є витрати на перевезення, монтаж, доналаштування тощо), однак на момент складання звітності варто надавати перевагу справедливій вартості, про що варто зазначити у тлумаченні даного принципу в національних стандартах. Таке уточнення дасть єдине розуміння принципів відповідно до міжнародних вимог та буде відповідає реальному відображенню майна в звітності.

4. Принцип як превалювання сутності над формою в МСФЗ не наводиться у переліку загальноприйнятих принципів, однак в Концептуальній основі фінансової звітності зазначається: «оцінюючи, чи відповідає стаття визначенню активу, зобов'язання або власного капіталу, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їхню юридичну форму» [16]. Втім, обґрунтовано певні проблеми в застосуванні даного принципу як в міжнародній, так і в національній системі обліку.

5. Узагальнено вимоги щодо розкриття облікової політики в процесі впровадження МСФЗ з метою забезпечення прозорості та достовірності фінансової звітності. Введено нову якісну характеристику – «консистентність» з обґрунтуванням її економічного змісту та впливу на облікову систему.

6. Розроблено етапи та практичні заходи застосування міжнародних стандартів для облікового відображення основних елементів звітності. представлено концептуальні моделі обробки обліково-аналітичних даних методом конверсії (паралельного обліку) МСФЗ та методом трансформації для вітчизняних підприємств, а також надано організаційно-методичні та практичні рекомендації, переваги та недоліки цих моделей.

7. Обґрунтовано етапи та дати переходу на МСФЗ. Схематично подано загальний алгоритм переходу та формування фінансової звітності за МСФЗ. Досліджено, що запровадження міжнародних стандартів обліку має вплив на організацію обліку та порядок розкриття фінансових показників в звітності. Тому є потреба в розробці організаційно-методологічних процедур, які сприятимуть повній відповідності і єдиній інтерпретації МСФЗ.

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

3.1. Вплив міжнародних стандартів на систему обліку і звітності в Україні

Національна система обліку побудована таким чином, що українське підприємство повинно вести облік та фінансову звітність відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35] та «національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі» [28]. Цими нормативними актами визначені «правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні» [35], а також «принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами» [28]. Крім того, статтею 2 зазначеного Закону встановлено, що: «бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством, а фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку» [35].

Повний пакет фінансової звітності в Україні визначений у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [28] (розділ II, п. 1) в такому складі: «баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітки до фінансової звітності» [28].

Національна система обліку почала змінюватись під впливом імплементації міжнародних стандартів обліку в Україні вже у 1998 році, коли була ухвалена «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» [42]. Проте «Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» [47], яка була схвалена

значно пізніше, лише у 2007 році. Метою Стратегії визначено: «удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу» [47]. Таким чином, зазначені документи були спрямовані на гармонізацію фінансової звітності українських підприємств, забезпечити захист прав інвесторів і посилити їхню довіру до України протягом 2008-2010 років.

На відміну від країн Європейського Союзу, де перехід на міжнародні стандарти був ретельно спланований та продуманий з чіткою деталізацією в термінах та етапах трансформації облікової системи, в Україні були встановлені досить стислі терміни для цього процесу, а 2012 рік став перехідним етапом у впровадженні.

Значний крок у цьому напрямку був зроблений на початку травня 2011 року, коли український парламент прийняв зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35], який зобов'язував з 1 січня 2012 року державні компанії, банки та страхові компанії складати фінансову звітність за МСФЗ.

Таким чином, з 2012 року в Україні МСФЗ стали офіційною нормативно-методичною базою для складання фінансової звітності публічних акціонерних товариств, банків, страхових компаній, кредитних спілок та більшості суб'єктів, які надають фінансові послуги.

Крім змін в методичній базі, «Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом» [48], яка була підписана у 2014 році, встановлює нові вимоги і до регуляторної політики в сфері економічних відносин між країнами. Уточнюючи, А. П. Шот, С. М. Гончарук, С. В. Приймак стверджують, що ця Угода: «передбачає взяття нашою державою зобов'язань, у тому числі щодо гармонізації законодавства, що регулює підприємницьку діяльність» [50], а також: «угода передбачає, зокрема, і реформу бухгалтерського обліку з переходом на міжнародні стандарти» [50].

На нашу думку, встановлені Угодою вимоги, послужили основою для прийняття у 2017 нововведень в редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35] та інших нормативно-правових

актів [37]. Специфіку нововведень з урахуванням особливостей національної облікової системи в процесі переходу вітчизняних підприємств з НП(С)БО на МСФЗ було викладено в роз'яснюючі листах Міністерством фінансів України [38; 41]. Відповідно до цих документів суб'єктам господарювання, що підлягали під перехід на МСФЗ, надавалось право вибору точки переходу – або 01.01.2017 р., або 01.01.2018 р. (рис. 3. 1).

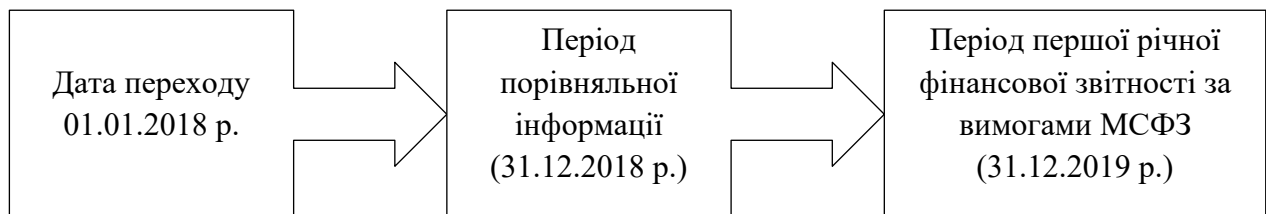


Рис. 3.1. Графік та етапи переходу на МСФЗ вітчизняними підприємствами у зв'язку із законодавчими змінами в 2017 році

Таким чином, законодавство визначило строки, суттєво розширили сферу застосування МСФЗ та визначили нові критерії для підприємств (рис.3.2), що зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ з 1 січня 2018 року.

Крім цього, відповідно до Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» [36] та у відповідності до МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [27]: «підприємства, що контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності» [36].

Національним законодавством також визначено, що підприємство може добровільно перейти на застосування МСФЗ, якщо є така необхідність і це відповідає бізнес-інтересам та стратегії розвитку підприємства.

Наступними нововведеннями для національної системи обліку і звітності під впливом імплементації МСФЗ було запровадження процесу створення інтегрована система фінансової звітності (СФЗ). Це передбачало формування фінансової звітності на основі таксономії UA XBRL в уніфікованому електронному форматі XBRL, та її подання за принципом «єдиного вікна».

Зокрема, в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35] (ст. 12¹, абз. 5) зазначено:

«підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародні стандарти, складають і подають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність органам державної влади та іншим користувачам на їх вимогу в порядку, визначеному цим Законом, на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту» [35].

«XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language – «розширювана мова ділової звітності») – відкритий стандарт обміну бізнес-інформацією. XBRL є загальновизнаним міжнародним стандартом для подання фінансової звітності за МСФЗ в електронному вигляді, що дозволяє опрацьовувати великі обсяги якісних та кількісних показників» [26, с. 105]. «Таксономія фінансової звітності – це склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю» [26, с. 105], в електронному форматі XBRL.

Зважаючи на поточний стан впровадження СФЗ, а також період пандемії COVID-19, численні недопрацювання та звернення банківських та небанківських фінансових установ, у 2021 році Комітет з управління системою фінансової звітності, який діє відповідно до «Меморандуму про взаєморозуміння щодо розробки і запровадження системи фінансової звітності» [23], прийняв рішення: «протягом 2021 року встановити перехідний (тестовий) період, а строк подання фінансової звітності встановити до 31.12.2021 р.» [23].

Крім того, у 2023 році затверджено «Порядок функціонування центру збору фінансової звітності» [39]. Згідно з його загальної частини (п. 1): «Порядок спрямований на технічне забезпечення функціонування центру збору фінансової звітності, утвореного з метою забезпечення доступу державних органів, інших органів та користувачів до поданої підприємствами фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності» [39].

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ

СУБ'ЄКТИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ТА КОНСОЛІДОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО З МСФЗ



ОБОВ'ЯЗКОВО

підприємства, що становлять суспільний інтерес (підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств, та підприємства, які належать до великих підприємств¹);

публічні акціонерні товариства – це акціонерне товариство, щодо акцій якого здійснено публічну пропозицію та/або акції якого допущені до торгів на фондовій біржі в частині включення до біржового реєстру,

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

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

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення;
- недержавне пенсійне забезпечення;
- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування, за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення.



ДОБРОВІЛЬНО

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

Рисунок 3.2. Перелік суб'єктів, які зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ.

Таким чином, впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні має значний вплив на облікову систему країни з різних перспектив.

По-перше, впровадження МСФЗ сприяє гармонізації бухгалтерського обліку зі світовими стандартами. Це сприяє підвищенню довіри міжнародних інвесторів до фінансової звітності українських компаній та підприємств, що може збільшити притік капіталу в економіку країни.

По-друге, впровадження МСФЗ змінює підходи до обліку та звітності, що вимагає перегляду і модернізації бухгалтерських процесів українських підприємств. Це може вимагати додаткових витрат на навчання персоналу та впровадження нових програмних засобів.

По-третє, впровадження МСФЗ в Україні відкриває нові можливості для підприємств у залученні інвестицій та позичкового капіталу, оскільки відповідність міжнародним стандартам може зробити їхню фінансову звітність більш привабливою для іноземних інвесторів.

Однак, впровадження МСФЗ може також стати передумовою для зміни внутрішніх процесів та структури підприємств, щоб вони відповідали новим вимогам. Це може викликати неприємності та опір у відомствах та компаніях, які вже привчені до власних стандартів і практик обліку.

Отже, впровадження МСФЗ в Україні є складним і багатогранним процесом, який потребує уважного аналізу і підготовки з боку владних структур, підприємств та фахівців. Однак він може мати значний позитивний вплив на фінансову систему країни, якщо буде виконаний ефективно і системно.

3.2. Проблеми впровадження міжнародних стандартів обліку та шляхи їх удосконалення

Україна пройшла ряд етапів на шляху до інтеграції міжнародних стандартів обліку у сферу обліку і звітності. Нині зберігаються позитивні тенденції розвитку національної системи обліку та фінансової звітності, створюється методологічна та технічна база для уніфікації законодавства та представлення обліково-звітних даних у відкритому доступі. Продовжується робота над зближенням, гармонізацією, уніфікацією принципів та облікових процедур на базі МСФЗ та вимог європейського законодавства, що сприяє змінам в інших сферах – зближення господарського, митного, бухгалтерського законодавства України. Разом з тим, усі етапи проходження трансформації обліку згідно з МСФЗ супроводжувались перешкодами, виникали проблеми, виявлялись нові виклики для розвитку системи обліку і звітності в Україні.

Погоджуємось з А. О. Касич, Я. Ю. Яковенко, які вказують, що на кожному з етапів впровадження МСФЗ виникають проблеми [15]. Таким чином, можна провести узагальнення основних проблем, які виникали на певних етапах впровадження МСФЗ в Україні (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

«Проблеми застосування МСФЗ в Україні на різних етапах впровадження

№ з/п	Назва етапу	Проблеми
1.	Створення законодавчих та організаційних передумов впровадження МСФЗ	а) недостатня мотивація керівництва підприємства; б) надання стислих термінів для підготовчого етапу впровадження МСФЗ; в) нестача кваліфікованих спеціалістів
2.	Адаптація національної нормативно-правової бази бухгалтерського обліку	а) низька якість облікової інформації; б) необхідність створення нормативно-правової бази з питань обліку для малого бізнесу
3.	Удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку	а) необхідність урахування національної специфіки; б) потреба у єдиних методологічних засадах
4.	Міжнародне співробітництво та світовий досвід	а) відсутність досвіду стажування працівників у Раді з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО); б) не передбачено подальше розширення сфери застосування МСФЗ для інших економічних суб'єктів

Сформовано на основі» [15]

Узагальнені проблеми в табл. 3.1. показують, що попри пройдені етапи зародження основ МСФЗ в Україні, досі існують певні проблеми та перспективи покращення імплементації міжнародних стандартів.

Так, якщо розглядати перші етапи впровадження МСФЗ, то з покращенням регулятивної сторони і упорядкування законодавства, досі залишаються проблеми мотивації керівників підприємств щодо переходу на МСФЗ, адже такі процеси є дороговартісними, враховуючи витрати на експертів з переоцінки, ціни на підвищення кваліфікації та навчання бухгалтерів, вартість аудиторських послуг тощо. Втім, варто відзначити, що кроком для створення сприятливих умов стало збільшення безкоштовних інтернет-ресурсів з консультування питань обліку за МСФЗ, а також відкриття інформаційного інтернет-ресурсу, присвяченого питанням нормативно-правового забезпечення та порад застосування МСФЗ (<http://msfz.minfin.gov.ua>).

Досліджуючи другий етап адаптації МСФЗ в Україні, варто зауважити, що досі залишається обмеження доступу до публічної інформації та низька якість обліково-звітних даних, оскільки деякі вимоги МСФЗ ігноруються або не виконуються умисно, або з поважних причин (недостатньо активний ринок для визначення справедливої вартості фінансових інструментів, відсутність кваліфікованих фахівців в сфері обліку та складання звітності за МСФЗ, низька технологічна здатність проводити певні облікові процедури тощо).

На сучасному етапі розвитку важливо забезпечити міжнародне співробітництво та набуття світового досвіду участі в таких організаціях та органах як Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ), Комітет з трактування МСФЗ, щоб мати можливість впливати на розробку та тлумачення МСФЗ з позиції відстоювання національних інтересів, інституціональних особливостей та з врахуванням переваг вітчизняної системи обліку і звітності.

Заслуговує уваги думка Б. В. Мельничука, який вважає, що: «маючи надзвичайно потужний потенціал науковців та фахівців-практиків, а також вітчизняні напрацювання в галузі бухгалтерського обліку, необхідно консолідувати зусилля регуляторних органів, перш за все Міністерства фінансів

України, та професійних організацій бухгалтерів і аудиторів для активної співпраці з вказаними вище органами на початкових етапах, і до входження вітчизняних представників до цих органів у перспективі» [21].

Узагальнюючи дослідження сучасного стану, практики та проблем впровадження МСФЗ в Україні, Т. Каменська відзначає, що: «незважаючи на значні позитивні аспекти, як і в будь-якій новій справі, є також проблемні моменти, які можна розподілити на три групи: технічні проблеми; організаційні проблеми; освітні проблеми» [14].

До технічних проблем впровадження МСФЗ в Україні можна віднести те, що підприємства не повною мірою застосовують принципи МСФЗ, оскільки основна увага приділяється не обліково-інформаційному забезпеченню для прийняття управлінських рішень, а для обліку податкових розрахунків та складання податкової звітності. Крім того, акцентується увага на недосконалість оцінки окремих статей звітності на дату балансу (на дату переходу) відповідно до облікової політики, складеної на базі МСФЗ. Іншою проблемою є необхідність у використанні професійних суджень, тому що МСФЗ-звітність великою мірою залежить від професійних оцінок, суджень і моделей, які показують ймовірні загрози та перспективи, а не лише точні облікові дані, які мають статичний характер.

До організаційних проблем, які виникають в процесі гармонізації МСФЗ і діючої системи обліку і звітності, можна віднести те, що питаннями, які виникають в процесі підготовки МСФЗ-звітності, виходять за межі бухгалтерського персоналу, і виникає потреба в залученні широкого кола фахівців (керівників фінансових та аналітичних служб, технічних служб, юристів, ризик-менеджерів, аудиторів, оцінювачів, екологів та ін.). Тому керівництво підприємства має розуміти відповідальність за організацію збору обліково-звітних даних та пояснень, які будуть відображенні при формуванні МСФЗ-звітності.

Освітніми проблемами можна вважати те, що в українському законодавстві не прописано обов'язкові вимоги щодо бухгалтерів та підтвердження їхніх знань в сфері МСФЗ. За таких умов важко надати

впевненість щодо якості звітної інформації й достовірного подання фінансової звітності. Т. Каменська вважає, що: «для практикуючих фахівців, включаючи сертифікованих аудиторів, доцільно затвердити перелік існуючих міжнародних дипломів, що підтверджують знання з МСФЗ, наприклад: дипломи АСА, CAP/CIPA та ін.» [14].

Інструментами вирішення перелічених проблем, на думку А. О. Касич, Я. Ю. Яковенко, мають стати:

- «розробка норм, методик, та рекомендацій із застосування МСФЗ» [15];
- «забезпечення співпраці між вітчизняними спеціалістами та фахівцями з РМСБО» [15];
- «підвищення кваліфікації бухгалтерів та поінформованості про міжнародні стандарти інших користувачів фінансової звітності» [15].

Вирішення зазначених проблем та виконання науково обґрунтованих рекомендацій в процесі запровадження МСФЗ допоможуть підвищити прозорість й ефективність системи обліку і звітності з метою управління підприємством, а це, в свою чергу, дозволить Україні отримати можливість залучення прямих іноземних інвестицій, відкрити доступ до позикових ресурсів, виходу на зарубіжні ринки та повноцінного вступу України до Європейського Союзу.

Висновки до розділу 3

1. Окреслено вплив міжнародних стандартів обліку і звітності за історичними етапами їхнього запровадження в Україні. Зроблена оцінка змін національної системи обліку під впливом імплементації міжнародних стандартів обліку. Так, початковий етап впровадження МСФЗ в Україні розпочався ще у 1998 році, коли була ухвалена «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» [42]. Проте «Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» [47], яка була схвалена значно пізніше, лише у 2007 році. Далі з 2012 року в Україні МСФЗ стали офіційною нормативно-методичною базою для складання фінансової звітності публічних акціонерних товариств, банків, страхових компаній, кредитних спілок та більшості суб'єктів, які надають фінансові послуги, а «Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом» [48], яка була підписана у 2014 році, встановила нові вимоги і до регуляторної політики в сфері економічних відносин між країнами, зокрема, і реформу вітчизняного бухгалтерського обліку з переходом на міжнародні стандарти.

2. На нашу думку, встановлені Угодою вимоги, послужили основою для прийняття у 2017 році нововведень в редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35] та інших нормативно-правових актів [37]. Таким чином, законодавство визначило строки, суттєво розширили сферу застосування МСФЗ та визначили нові критерії для підприємств, що зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ з 1 січня 2018 року. Наступними нововведеннями для національної системи обліку і звітності під впливом імплементації МСФЗ було запровадження процесу створення інтегрована система фінансової звітності (СФЗ). Це передбачало формування фінансової звітності на основі таксономії UA XBRL в уніфікованому електронному форматі XBRL, та її подання за принципом «єдиного вікна». Даний етап трансформації системи подачі та представлення звітності триває до тепер. Крім того, у 2023 році затверджено «Порядок функціонування центру збору фінансової звітності» [39].

3. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні має значний вплив на облікову систему країни з різних перспектив. По-перше, впровадження МСФЗ сприяє гармонізації бухгалтерського обліку зі світовими стандартами. Це сприяє підвищенню довіри міжнародних інвесторів до фінансової звітності українських компаній та підприємств, що може збільшити притік капіталу в економіку країни. По-друге, впровадження МСФЗ змінює підходи до обліку та звітності, що вимагає перегляду і модернізації бухгалтерських процесів українських підприємств. Це може вимагати додаткових витрат на навчання персоналу та впровадження нових програмних засобів. По-третє, впровадження МСФЗ в Україні відкриває нові можливості для підприємств у залученні інвестицій та позичкового капіталу, оскільки відповідність міжнародним стандартам може зробити їхню фінансову звітність більш привабливою для іноземних інвесторів.

4. В Україні продовжується діяльність, спрямована на зближення, гармонізацію та уніфікацію принципів МСФЗ та вимог європейського законодавства, що сприяє змінам в інших сферах – зближення господарського, митного, бухгалтерського законодавства України. Разом з тим, усі етапи проходження трансформації обліку згідно з МСФЗ супроводжувались перешкодами, виникали проблеми, виявлялись нові виклики для розвитку системи обліку і звітності в Україні. Тому зроблено узагальнення основних проблем, які виникали на певних етапах впровадження МСФЗ в Україні. Узагальнені проблеми показують, що попри пройдені етапи зародження основ МСФЗ в Україні, досі існують певні проблеми та перспективи покращення імплементації міжнародних стандартів.

5. Узагальнюючи дослідження сучасного стану, практики та проблем впровадження МСФЗ в Україні також виокремлено три групи проблем на основі проведених досліджень, а саме технічні проблеми; організаційні проблеми; освітні проблеми. Попри деталізацію проблем, запропоновані інструменти вирішення перелічених проблем та шляхи покращення імплементації в національну систему обліку і звітності МСФЗ.

ВИСНОВКИ

1. Питання стандартизації обліку і звітності, уніфікації фінансових показників звітності, імплементації міжнародних стандартів обліку та їхньої адаптації у вітчизняній системі обліку і звітності обґрунтовані рядом нормативно-правових актів, низкою науково-прикладних досліджень, однак процес трансформації облікової системи до міжнародних вимог є тривалим і складним процесом. Проте залишається потреба в подальшому дослідженні узгоджень основних концепцій та принципів, трактування понять, інтерпретації теоретико-методологічних підходів, які визначені у міжнародних стандартах обліку і звітності та розвиваються в національній обліковій системі України.

2. Суть міжнародних стандартів обліку полягає в тому, щоб створити однакові правила для підготовки фінансової звітності, що дозволить забезпечити прозорість, достовірність та порівнянність інформації для інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін. Це сприяє збільшенню довіри до фінансової звітності компаній та забезпечує більшу стабільність та ефективність фінансових ринків. Отже, міжнародні стандарти обліку можна трактувати як встановлені міжнародними організаціями нормативи та правила, які визначають, як повинна бути підготовлена та представлена фінансова звітність підприємств для того, щоб вона була зрозумілою та порівнюваною для зацікавлених сторін.

3. Аналіз стану впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності показав, що це найпоширеніший набір універсальних принципів обліку та звітності, прийнятий у 168 юрисдикціях. Однак, попри популярність МСФЗ та великі масштаби впровадження, перехід на ці стандарти не обходиться без додаткових витрат і зусиль. Підзвітні компанії в процесі трансформації потребуватимуть змінити деякі методичні та практичні аспекти в сфері формування обліково-звітних даних відповідно до МСФЗ. До того ж, інвестори та інші стейкхолдери, які використовують фінансову звітність, повинні аналізувати, яким чином змінилася інформація, яку вони отримують.

4. Обґрунтовані мета та завдання впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме: 1. Забезпечення прозорості, підзвітності та ефективності на фінансових ринках по всьому світу. 2. Підвищення міжнародної порівнянності та якості фінансової інформації. 3. Посилення підзвітності в контексті зменшення інформаційного розриву між постачальниками капіталу та суб'єктами, яким вони довірили свої гроші. 4. Посилення притягнення керівництва до відповідальності, адже МСФЗ також мають важливе значення для регуляторів по всьому світу.

5. Обґрунтовано, що міжнародні стандарти обліку мають велике значення для України в процесі їх впровадження в національну облікову систему з кількох причин: 1. Гармонізація з міжнародними вимогами. 2. Залучення іноземних інвестицій. 3. Розвиток міжнародних бізнес-відносин. 4. Підвищення довіри до фінансової звітності. 5. Уніфікація звітності.

6. Дослідження показали, що МСФЗ і GAAP хоч і спрямовані на забезпечення єдиних процедур і принципів для бухгалтерів, між ними існують помітні відмінності, які згруповані у табл. 1.1. За таких умов, Рада зі стандартів фінансового обліку (FASB) тісно співпрацює з Радою з МСБО (IASB) в напрямку створення узгодженого набору принципів обліку та звітності. Така співпраця спрямована на покращення порівнянності та прозорості фінансової звітності, що зрештою принесе користь інвесторам, підприємствам та іншим зацікавленим сторонам у всьому світі.

7. Узагальнено інституційне та законодавче регулювання використання МСФЗ в Україні та наведено кілька переваг впровадження міжнародних стандартів. Внаслідок війни в Україні не змінилися вимоги щодо застосування МСФЗ, забезпечуючи основоположний принцип щодо безперервності діяльності. Обов'язки керівництва та аудиторів залишаються незмінними. Однак, певні економічні наслідки та невизначеність, спричинені війною, необхідно буде викласти в окремих статтях Приміток. Таким чином, міркування про безперервність діяльності, а також наявні економічні загрози і ризики, ймовірно, будуть відображені разом з фінансовими показниками для формування повної достовірності і правдивості інформації.

8. Зважаючи на те, що МСФЗ базуються на принципах, проведено критичний аналіз їх впливу на національну облікову систему в процесі провадження МСФЗ: 1. Значення принципів МСБО як методологічної бази та конкретних вимог до складання МСФЗ-звітності. 2. Адаптація національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних вимог як процес перегляду та узгодження чинної методики обліку. 3. Узгодження регуляторних вимог з метою покращення інтерпретації термінів міжнародних стандартів. 4. Визначення імпаку на практику складання звітності, процедури аудиту та оцінку якості внутрішнього контролю.

9. Імплементация принципів МСБО в національну облікову систему передбачає адаптацію НП(С)БО до міжнародних вимог. Це вимагає перегляду та узгодження чинної методики обліку з міжнародними стандартами. Виходячи з цього, проведена порівняльна характеристика загальновизнаних принципів МСБО з принципами НП(С)БО та подано висновки щодо певної невідповідності. Зокрема, в НП(С)БО не розкрито тлумачення ряду принципів: «фактичної реалізації, двосторонньої тотожності, витрат та вигод, суттєвості та об'єднання у групи, галузевої практики, консерватизму» [35]. Крім того, в принципах МСБО не визначені принципи: «превалювання сутності над формою та обачності» [24], а також є певні відмінності в назвах принципів та їх тлумаченні. Загалом, відмінності полягають у семантиці та деякому уточненні термінів.

10. Дослідження нормативних документів показало, що хоча й в переліку принципів міжнародних стандартів є визначення історичної вартості, є певні відмінності у його застосуванні. Відповідно до МСФЗ активи зазвичай обліковуються за історичною вартістю. Єдиним винятком є основні засоби, інвестиційна нерухомість, біологічні активи та певні фінансові інструменти, про які можна звітувати за справедливою або ринковою вартістю. В національних стандартах історична (фактична) собівартість є основою для первісної оцінки необоротних активів. Вважаємо, що принцип історичної вартості є доцільним в процесі визначення первісної вартості активів, особливо, якщо це стосується дорого вартісних та багатоелементних витрат на придбання

(крім рахунків придбання, є витрати на перевезення, монтаж, доналаштування тощо), однак на момент складання звітності варто надавати перевагу справедливій вартості, про що варто зазначити у тлумаченні даного принципу в національних стандартах. Таке уточнення дасть єдине розуміння принципів відповідно до міжнародних вимог та буде відповідає реальному відображенню майна в звітності.

11. Принцип як превалювання сутності над формою в МСФЗ не наводиться у переліку загальноприйнятих принципів, однак в Концептуальній основі фінансової звітності зазначається: «оцінюючи, чи відповідає стаття визначенню активу, зобов'язання або власного капіталу, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їхню юридичну форму» [16]. Втім, обґрунтовано певні проблеми в застосуванні даного принципу як в міжнародній, так і в національній системі обліку.

12. Узагальнено вимоги щодо розкриття облікової політики в процесі впровадження МСФЗ з метою забезпечення прозорості та достовірності фінансової звітності. Введено нову якісну характеристику – «консистентність» з обґрунтуванням її економічного змісту та впливу на облікову систему.

13. Розроблено етапи та практичні заходи застосування міжнародних стандартів для облікового відображення основних елементів звітності. представлено концептуальні моделі обробки обліково-аналітичних даних методом конверсії (паралельного обліку) МСФЗ та методом трансформації для вітчизняних підприємств, а також надано організаційно-методичні та практичні рекомендації, переваги та недоліки цих моделей.

14. Обґрунтовано етапи та дати переходу на МСФЗ. Схематично подано загальний алгоритм переходу та формування фінансової звітності за МСФЗ. Досліджено, що запровадження міжнародних стандартів обліку має вплив на організацію обліку та порядок розкриття фінансових показників в звітності. Тому є потреба в розробці організаційно-методологічних процедур, які сприятимуть повній відповідності і єдиній інтерпретації МСФЗ.

15. Окреслено вплив міжнародних стандартів обліку і звітності за історичними етапами їхнього запровадження в Україні. Зроблена оцінка змін

національної системи обліку під впливом імплементації міжнародних стандартів обліку. Так, початковий етап впровадження МСФЗ в Україні розпочався ще у 1998 році, коли була ухвалена «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» [42]. Проте «Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» [47], яка була схвалена значно пізніше, лише у 2007 році. Далі з 2012 року в Україні МСФЗ стали офіційною нормативно-методичною базою для складання фінансової звітності публічних акціонерних товариств, банків, страхових компаній, кредитних спілок та більшості суб'єктів, які надають фінансові послуги, а «Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом» [48], яка була підписана у 2014 році, встановила нові вимоги і до регуляторної політики в сфері економічних відносин між країнами, зокрема, і реформу вітчизняного бухгалтерського обліку з переходом на міжнародні стандарти.

16. На нашу думку, встановлені Угодою вимоги, послужили основою для прийняття у 2017 році нововведень в редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35] та інших нормативно-правових актів [37]. Таким чином, законодавство визначило строки, суттєво розширили сферу застосування МСФЗ та визначили нові критерії для підприємств, що зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ з 1 січня 2018 року. Наступними нововведеннями для національної системи обліку і звітності під впливом імплементації МСФЗ було запровадження процесу створення інтегрована система фінансової звітності (СФЗ). Це передбачало формування фінансової звітності на основі таксономії UA XBRL в уніфікованому електронному форматі XBRL, та її подання за принципом «єдиного вікна». Даний етап трансформації системи подачі та представлення звітності триває до тепер. Крім того, у 2023 році затверджено «Порядок функціонування центру збору фінансової звітності» [39].

17. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні має значний вплив на облікову систему країни з різних перспектив. По-перше, впровадження МСФЗ сприяє гармонізації бухгалтерського обліку зі

світовими стандартами. Це сприяє підвищенню довіри міжнародних інвесторів до фінансової звітності українських компаній та підприємств, що може збільшити притік капіталу в економіку країни. По-друге, впровадження МСФЗ змінює підходи до обліку та звітності, що вимагає перегляду і модернізації бухгалтерських процесів українських підприємств. Це може вимагати додаткових витрат на навчання персоналу та впровадження нових програмних засобів. По-третє, впровадження МСФЗ в Україні відкриває нові можливості для підприємств у залученні інвестицій та позичкового капіталу, оскільки відповідність міжнародним стандартам може зробити їхню фінансову звітність більш привабливою для іноземних інвесторів.

18. В Україні продовжується діяльність, спрямована на зближення, гармонізацію та уніфікацію принципів МСФЗ та вимог європейського законодавства, що сприяє змінам в інших сферах – зближення господарського, митного, бухгалтерського законодавства України. Разом з тим, усі етапи проходження трансформації обліку згідно з МСФЗ супроводжувались перешкодами, виникали проблеми, виявлялись нові виклики для розвитку системи обліку і звітності в Україні. Тому зроблено узагальнення основних проблем, які виникали на певних етапах впровадження МСФЗ в Україні. Узагальнені проблеми показують, що попри пройдені етапи зародження основ МСФЗ в Україні, досі існують певні проблеми та перспективи покращення імплементації міжнародних стандартів.

19. Узагальнюючи дослідження сучасного стану, практики та проблем впровадження МСФЗ в Україні також виокремлено три групи проблем на основі проведених досліджень, а саме технічні проблеми; організаційні проблеми; освітні проблеми. Попри деталізацію проблем, запропоновані інструменти вирішення перелічених проблем та шляхи покращення імплементації в національну систему обліку і звітності МСФЗ.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Н., Наумова Т., Азадєн А., Козуб В., Козуб С. Моделі формування обліково-аналітичної системи фінансової та управлінської звітності на основі інформаційної платформи МСФЗ. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2022. № 6(47), С. 198–217. URL : <https://doi.org/10.55643/fcaptp.6.47.2022.3867>
2. Белова І., Семенишена Н. Гармонізація і стандартизація як об'єктивна необхідність кумулятивізму інституту бухгалтерського обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2018. Вип. 3-4. С. 7-20. URI : <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/36314/1/%D0%91%D0%B5%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B0.pdf>
3. Богуцька Л. Т. Актуальні питання підготовки фінансової звітності за МСФЗ: завдання та виклики сучасності. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 1302-1306. URL : https://economyandsociety.in.ua/journals/13_ukr/217.pdf
4. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / З.-М. В. Задорожний, І. В. Мельничук, І. Я. Омецінська, В. Я. Фаріон. Тернопіль: Економічна думка, 2019. 252 с.
5. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навч. посіб. / Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Тернопіль : ЗУНУ, 2020. 363 с. URL : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/37773>
6. Гайдаржийська О. М., Задерака Н. М., Тітаренко Л. І. Відмінності в бухгалтерському обліку за МСФЗ та ГААР. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 20. С. 29-33.
7. Гарасимів Т. Гармонізація як раціональний модус приведення національного законодавства до міжнародно-правових стандартів. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2022. № 4 (36). С. 38-45. URL : <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2023/jan/29690/8.pdf>
8. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ : ЦУЛ, 2007. 522 с.
9. Гриценко В. І., Бажан Л. І. Гармонізація національних і міжнародних стандартів впровадження технологій цифрової економіки. *Control systems &*

computers. 2020. № 3. С. 3-14. URL : <http://dspace.nbuiv.gov.ua/handle/123456789/181182>

10. Задорожний З. В., Омецінська І. Я. Методика виконання дисертаційної роботи : навч. посіб. Тернопіль: ВПЦ «Університетська думка», 2022. 188 с.

11. Задорожний З.-М., Ясишена В., Муравський В., Омецінська І. Еволюція обліку нематеріальних активів і його трансформація до міжнародних вимог. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. № 5(40). С. 191-203. URL : <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v5i40.244984>

12. Інформаційне повідомлення щодо подання та оприлюднення фінансової звітності у період дії воєнного стану або стану війни від 11.03.2022 р. : Міністерство фінансів України URL : <http://surl.li/bnumd>

13. Ісаншина Г. Ю. Особливості застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. *Ефективна економіка*. 2019. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6994>

14. Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 12. С. 39-43. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2012_12_8

15. Касич А. О., Яковенко Я. Ю. Проблеми впровадження МСФЗ в Україні та шляхи їх вирішення. *Облік і фінанси*. 2013. № 1(59). С. 22-27. URL : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Oif_apk_2013_1_5.pdf

16. Концептуальна основа фінансової звітності : Міжнародний документ, Концепція URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text

17. Крисоватий А. І., Панасюк В. М., Мельничук І. В. Бухгалтерський облік та оподаткування : підручник / за заг. ред. проф. А. І. Крисоватого та проф. В. М. Панасюк. Тернопіль: ЗУНУ. В-во «Економічна думка». 2024. 637 с.

18. Крисоватий А. І., Панасюк В. М., Мельничук І. В. Основи обліку і оподаткування: навчальний посібник. Тернопіль: ЗУНУ, 2022. 565 с.

19. Кузіна Р. В. Гармонізація фінансової звітності: міжнародний досвід та українська практика. *Вісник Національного університету «Львівська*

- політехніка». 2012. Вип. 721. С. 126-131. URL: <https://ena.lpnu.ua/items/1b740a0f-0ddf-4351-b398-861147991473>
20. Лучко М., Мельник Н. МСФЗ-звітність: практичні аспекти переходу. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2019. Вип. 4. С. 42-53. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37054/1/%D0%9B%D1%83%D1%87%D0%BA%D0%BE.pdf>
21. Мельничук Б. В. Проблеми запровадження МСФЗ в Україні: інституціональний підхід. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 3. С. 24-27. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/problemi-zaprovadzhennya-msfz-v-ukraini-institucionalniy-pidhid.html>
22. Мельничук І. В., Мужевич Н. В., Фрицький В. І. Облік витрат для забезпечення економічної безпеки підприємств у умовах цифрових трансформацій. *Галицький вісник*. 2023. Том 85. № 6. С. 40-47.
23. Меморандум про взаєморозуміння щодо розробки і запровадження системи фінансової звітності від 18.12.2017 р. № 102/15 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0102201-17#Text>
24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» : IASB; Стандарт URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text
25. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1) «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» : IASB; Стандарт URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004#Text
26. Міжнародні стандарти обліку та звітності : підруч. / А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк, І. В. Мельничук, Т. Г. Бурденюк ; за заг. ред. А. І. Крисоватого, В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2021. 580 с. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/42590>
27. Міжнародні стандарти фінансової звітності : Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України URL: https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_of_2023-718

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#doc_info

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» » : Наказ Мінфіну України від 18.10.1999 р. № 242 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>

31. Облік і звітність за міжнародними стандартами : навчально-методичний комплекс, 2-ге вид. / З.В. Задорожний, В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, Л.А. Бобрівець. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 304 с.

32. Пархоменко В. М., Малюга Н. М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. Київ: 2019. 120 с.

33. Пархоменко Н. М. Гармонізація законодавства України з європейським та міжнародним правом: методи, етапи, види. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 1. С. 338–343.

34. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

36. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» : Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19#Text>

37. Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.07.2018 р. № 547. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/547-2018-%D0%BF>

38. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : Лист Міністерства фінансів України від 29.12.2017 р. № 35210-06-5/37175. URL: <http://vobu.ua/ukr/>

39. Про затвердження Порядку функціонування центру збору фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.08.2023 р. № 845 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/845-2023-%D0%BF#Text>

40. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни : Закон України від 03.03.2022 р. № 2115-IX URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>

41. Про подання та оприлюднення фінансової звітності : Лист Міністерства фінансів України від 27.02.2018 р. № 35210-06-5/5570 URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/12691-5570f-18.html>

42. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF#Text>

43. Радова О. В. Проблеми адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 786-789. URL : https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/133.pdf

44. Роз'яснення щодо складання річної фінансової звітності за 2023 рік. Зміни до Міжнародних стандартів фінансової звітності : Національний банк України URL : <https://bank.gov.ua/ua/news/all/rozyasnennya-schodo-skladannya-richnoyi-finansovoyi-zvitnosti-za-2023-rik-zmini-do-mijnarodnih-standartiv-finansovoyi-zvitnosti>

45. Романькова О. М., Скрипник Д. Е. Гармонізація з міжнародними стандартами фінансової звітності бухгалтерського та податкового обліку України. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2018. № 33 С. 145-149. URL : <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2018/33-2018/22.pdf>

46. Сас Л., Баланюк І., Шеленко Д., Василюк М., Матковський П., Гнатишин Л. Міжнародні стандарти фінансової звітності в обліковій системі України. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2023. 1(48). С. 78-90. URL : <https://doi.org/10.55643/fcaptp.1.48.2023.3952>

47. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від

24.10.2007 р. № 911-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80#Text>

48. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої : Міжнародний документ від 27.06.2014 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text

49. Шепель Т. П. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні на основі впровадження МСФЗ: проблеми і перспективи. *Облік і фінанси*. 2021. № 1(91). С. 36-43.

50. Шот А. П., Гончарук С. М., Приймак С. В. Практичні аспекти імплементації Міжнародних стандартів фінансової звітності та принципів облікової політики у бізнесові структури. *Проблеми економіки*. 2020. № 1(43). С. 305-311.

51. Ясишена В. В. Удосконалення окремих питань щодо методології бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. № 1(45). С. 124-130. URL : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/203187/203091>

52. About the FASB URL : <https://www.fasb.org/about-us/facts>

53. Howard B. Levy. History of the Auditing World, Part 1. *The CPA Journal: The Voice of the Profession*. November, 2020. URL : <https://www.cpajournal.com/2020/11/25/history-of-the-auditing-world-part-1/>

54. Matos L. What Is GAAP? *Accounting*. April 1, 2024. URL : <https://www.accounting.com/resources/gaap/>

55. Who uses IFRS Accounting Standards? URL : <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction>