

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та**  
**інфраструктури**  
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

**ДОВГА Васирина Ігорівна**

**Трансформація корпоративної звітності в умовах  
глобалізації економіки / Transformation of corporate  
reporting in the conditions of economic globalization**

спеціальність: 071 - Облік і оподаткування  
освітньо-професійна програма - Бізнес-аналітика та управління  
інноваційними системами

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи  
ОБАМ-22  
В. І. Довга

---

Науковий керівник:  
д. е. н., доцент Царук В. Ю.

---

Кваліфікаційну роботу допущено  
до захисту:

"\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри

---

**ТЕРНОПІЛЬ - 2023**

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ТРАНСФОРМАЦІЇ СИСТЕМИ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ	7
1.1. Значення бухгалтерського обліку та звітності в контексті корпоративного управління	7
1.2. Інжиніринг системи корпоративної звітності	14
1.3. Сучасні концепції трансформації корпоративної звітності	26
Висновки до розділу 1	34
РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПЦІЯ ТРАНСФОРМАЦІЇ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ	35
2.1. Основоположні принципи трансформації корпоративної звітності згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності	35
2.2. Аналіз корисності облікової інформації в корпоративних звітних документах	45
Висновки до розділу 2	63
РОЗДІЛ 3. УНІФІКАЦІЯ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ІНТЕГРАЦІЯ УКРАЇНСЬКИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ	64
3.1. Світова практика уніфікації корпоративної звітності	64
3.2. Трансформація системи бухгалтерського обліку в Україні: виклики та перешкоди при запровадженні міжнародних стандартів фінансової звітності	75
Висновки до розділу 3	83
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	84
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	86

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Імплементация глобалізаційних і євроінтеграційних векторів розвитку економіки України суттєвим чином трансформує фактори еволюції вимог до консолідації та презентації інформації системою обліку та звітності. Глобалізація в світовій економіці значно модифікує розвиток бухгалтерського обліку як ключової інформаційної системи, збільшуючи кількість зацікавлених сторін в діяльності підприємств і розширюючи спектр їхніх інтересів. Це зумовлює необхідність змін у підходах до формування корпоративної звітності у динамічному економічному контексті. Проте, існують перешкоди, які заважають підвищенню якості інформації в звітності, включаючи відсутність усталених інституційних рамок для розповсюдження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, недоліки в методології оцінки інформаційної корисності, складності у формуванні нефінансових показників для інтегрованої звітності та інші. Також є проблеми в інтеграції корпоративної звітності з корпоративним управлінням з врахуванням теорії стейкхолдерів, забезпеченні відповідності між національними стандартами в Україні та Міжнародними стандартами фінансової звітності. Недостатньо врегульованим є формат генерування інтегрованої звітності. Спектр цих та інших факторів значно ускладнюють розвиток інвестиційних відносин.

Певним акселератором трансформації корпоративної звітності в умовах сучасної глобалізації економіки є те, що прогресивна еволюція інформаційних технологій, посилена динамічним вектором інформатизації суспільства, стимулює використання новітніх програмних продуктів для генерування інформації обліковою системою в електронному форматі.

Українські вчені, такі як І. М. Белова, Р. Ф. Бруханський, С. Ф. Голов, В. М. Жук, Л. М. Кіндрацька, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, С. Ф. Легенчук, В. Г. Лінник, Є. В. Мних, Л. В. Нападовська, В. М. Пархоменко, М. С. Пушкар, Т. Саблук, В. В. Сопко, П. Я. Хомин, В. Ю. Царук, В. О. Шевчук та інші, внесли значний вклад у розв'язання цих проблем.

Розвиток вказаних аспектів сприятиме підвищенню якості корпоративної звітності, зміцнить довіру стейкхолдерів до звітної інформації і допоможе визначити здатність компаній створювати вартість та ефективно нею управляти на різних етапах їхнього розвитку.

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

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає в розробці науково обґрунтованих теоретичних та методологічних підходів, а також у наданні практичних рекомендацій для створення ефективної системи корпоративної звітності. Це включає розробку концепції інтегрованої звітності та визначення методологічних інструментів для її впровадження та застосування в практиці.

Для досягнення визначеної мети необхідно виконати наступні науково-практичні завдання:

1. Провести глибокий теоретичний аналіз існуючих підходів до формування системи корпоративної звітності, включаючи вивчення міжнародних і національних стандартів.
2. Розробити методологічні рекомендації для ефективного застосування інтегрованої звітності, оцінюючи її переваги та недоліки в контексті сучасних вимог до фінансової прозорості.
3. Аналізувати поточні тенденції та виклики в області корпоративного обліку та звітності, з особливим акцентом на інтеграцію з МСФЗ.
4. Визначити ключові фактори, що впливають на якість корпоративної звітності, і розробити рекомендації щодо їх вдосконалення.
5. Пропонувати стратегії та інструменти для підвищення ефективності корпоративного управління через вдосконалення системи обліку та звітності.
6. Розробити критерії оцінки ефективності інтегрованої звітності в контексті задоволення інформаційних потреб різних зацікавлених сторін.

**Об'єктом дослідження** є процедура уточнення і трансформації системи корпоративної звітності.

**Предметом дослідження** є комплекс теоретичних і методологічних підходів, організаційних принципів та методичних рекомендацій для створення системи корпоративної звітності.

**Методи дослідження.** Теоретико-методологічна база даного дослідження базується на універсальних наукових і емпіричних методах аналізу вивчених феноменів та процесів. Використання діалектики допомогло виявити інформаційну суть корпоративної звітності. Завдяки системному аналізу та логічному моделюванню було висвітлено структуру корпоративної звітності з позицій конструктивізму, включаючи організаційні аспекти розробки інтегрованої звітності з використанням системи збалансованих індикаторів. Історичний і логічний методи, а також абстракція застосовувались для розробки концептуального апарату, аналізу історії реформування системи обліку в Україні, виявлення основ корпоративного управління та його зв'язку з корпоративною звітністю. Методи індукції, дедукції та систематизації були використані для вивчення розвитку концептуальних засад фінансової звітності і практики їх впровадження.

**Наукова новизна одержаних результатів** кваліфікаційної роботи виявляється в уточненні проблематики формування корпоративної звітності, вирішенні ряду дискусійних аспектів теоретичного змісту щодо фінансової звітності згідно з П(С)БО, базуючись на вивченні еволюції Концептуальної основи МСФЗ, уточненні теоретичних та методичних аспектів моніторингу та оцінки ефективності облікової інформації, варіативності застосування МСФЗ з врахуванням якісних характеристик за різними об'єктами обліку, вибору індикаторів для порівняльного аналізу українських П(С)БО і МСФЗ, контент-аналізу ступеня їх взаємовідповідності та оцінки рівня конвергенції.

**Практичне значення одержаних результатів** виражається в розробці ряду конкретних рекомендацій, які базуються на основних наукових висновках проведеного дослідження. Ці рекомендації можуть бути ефективно використані підприємствами різноманітних форм власності та галузей діяльності для покращення своєї діяльності та підвищення ефективності корпоративного управління і формування корпоративної звітності.

**Апробація результатів виконання випускної кваліфікаційної роботи.**

Ключові тези випускної кваліфікаційної роботи були представлені та обговорені на VIII Національній науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Освіта, наука, бізнес: сучасний стан, проблеми та перспективи» (Тернопіль, 10 травня 2023 року), а також на XII Національній науково-практичній конференції «Освіта, наука, бізнес, енергетичні технології: сучасний стан, проблеми та перспективи» (Тернопіль, 16 листопада 2023 року).

**Структура і обсяг роботи.** Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій та списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи викладено на 94 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ТРАНСФОРМАЦІЇ СИСТЕМИ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ

### 1.1. Значення бухгалтерського обліку та звітності в контексті корпоративного управління

Дослідження проблематики побудови системи корпоративної звітності тісно пов'язаний з оцінкою системи корпоративного управління, оскільки саме вона визначає, яким чином інформація збирається, аналізується та представляється. Корпоративне управління, зокрема, відіграє вирішальну роль у визначенні якості, точності та прозорості корпоративної звітності.

Ключові показники в корпоративній звітності відіграють важливу роль у процесі ухвалення рішень про інвестування, особливо для міжнародних компаній. Якісна звітність може значно підвищити рівень довіри інвесторів, зміцнити фінансову стабільність компанії та сприяти залученню нових фінансових ресурсів. Це стає можливим завдяки наданню інвесторам повної та прозорої інформації, що дозволяє їм здійснювати обґрунтовані фінансові рішення.

У кінці 20-го століття важливістю корпоративного управління стало збільшення вартості акціонерного капіталу, що розглядається як основний механізм управління та контролю діяльності корпорації з метою збільшення цінності акціонерного капіталу. Корпоративне управління має функціонувати на користь інвесторів та кредиторів, використовуючи сучасні методи оцінки ризиків, широкий спектр інвестиційних досліджень, а також передбачати ефективні механізми постійного контролю за інвестиціями. Також наголошується на необхідності підвищення інформативності звітності для задоволення інформаційних потреб власників.

Баюра Д. О. вказує, що в Україні корпоративний сектор економіки формувався головним чином через приватизацію державних підприємств, їхню

корпоратизацію (перетворення в акціонерні товариства) та подальший продаж акцій [1].

У 2002 році прийняття Україною Закону «Про акціонерні товариства» та принципів корпоративного управління [74] знаменувало нову еру в сфері корпоративної поведінки. Це спонукало українські корпорації та великі компанії до розробки власних кодексів корпоративної поведінки та впровадження стандартів у внутрішні документи. Особливу увагу було зосереджено на структурі управління, зокрема органах управління акціонерними товариствами, комітетах при радах директорів, ревізійних комісіях та системах внутрішнього контролю.

Аналізуючи розвиток корпоративного управління в Україні та світі, стає очевидним, що інвестиційна привабливість країни тісно пов'язана з розвитком інституційного середовища для ведення бізнесу, рівнем захисту прав акціонерів та прозорістю фінансової звітності.

Проблематика корпоративного управління була детально вивчена багатьма дослідниками. Однак, вирішальним моментом у виділенні цієї сфери як окремої галузі досліджень стали праці А. Berle та G. Means, особливо їх книга «Сучасна корпорація та приватна власність», де вони вперше глибоко аналізують проблему відокремлення контролю від власності у великих корпораціях. Їхні дослідження дали поштовх до розвитку сучасного корпоративного управління, підкресливши важливість чіткого розділення власності та функцій управління.

Значна увага до проблем корпоративного управління серед економістів з'явилася в 1980-х роках, періоді масових злиттів та поглинань, коли великі підприємницькі структури стикалися із необхідністю впровадження соціально орієнтованих норм у регулюванні бізнесу.

Одне з ключових визначень корпоративного управління було сформульоване Сером А. Кедбері у 1992 році у своєму "Звіті з фінансових аспектів управління у Великобританії", де він описує корпоративне управління як "систему керівництва та контролю над діяльністю компаній". Це визначення акцентує на механізмах, які дозволяють компаніям функціонувати в умовах, де власність і управління ними є відділеними. Основною метою корпоративного

управління є забезпечення прозорості, підзвітності, справедливості та відповідальності, що сприяє створенню і підтриманню довіри інвесторів, акціонерів і суспільства в цілому.

Корпоративне управління також охоплює механізми створення доданої вартості і її поділу між стейкхолдерами, включаючи акціонерів, кредиторів, фінансові ринки, інститути, співробітників компаній. Метою такої системи є максимізація вкладу компанії в економіку.

Окрім цього, сучасне корпоративне управління включає питання корпоративної соціальної та екологічної відповідальності. Це може охоплювати ініціативи, як-от благодійність, реалізація соціально відповідальних проектів, захист навколишнього середовища, програми енергозбереження та екологізація виробництва. Ці аспекти демонструють, як корпоративне управління може виходити за рамки чисто фінансових питань, впливаючи на ширший соціальний та екологічний контекст.

Корпоративне управління охоплює широкий спектр практик і принципів, що забезпечують баланс між економічними, соціальними, особистими та суспільними цілями. Воно покликане стимулювати ефективне використання ресурсів та забезпечувати підзвітність у процесі їх управління. Ключовою метою є синхронізація особистих інтересів індивідів, цілей компанії та суспільних очікувань. Імплементация міжнародних стандартів корпоративного управління стає стимулом для компаній, їх власників та керівників до досягнення своїх цілей і приваблення інвестицій, а також допомагає державам у зміцненні економіки та підтримці чесності у бізнес-операціях [33, с 3].

Корпоративне управління як тип управління вирізняється своєю специфікою, обумовленою характером об'єкта управління – корпорації. Воно базується на ролі та пріоритетах інтересів акціонерів та інших стейкхолдерів, включаючи корпоративні комунікації та культуру. Суть корпоративного управління полягає в реалізації циклу управління з метою досягнення максимальної ефективності функціонування корпорації, яка виступає як основний критерій оцінки ефективності управління. Головна функція корпоративного управління — це забезпечення діяльності корпорації в інтересах

її власників (акціонерів), що створюють фінансові ресурси для її функціонування.

Розвиток корпоративного управління в Україні базується на законодавчих засадах, зокрема на Законі України "Про акціонерні товариства" [26], який був сформований із урахуванням найкращих світових практик у цій сфері.

Основним завданням у впровадженні ефективних процедур корпоративного управління є адаптація внутрішніх документів акціонерних товариств до вимог чинного законодавства. Для цього необхідно розробити стандартні статuti для публічних та приватних акціонерних товариств, положення про корпоративного секретаря та інші важливі документи.

Акціонерні товариства в Україні формують свої системи корпоративного управління, керуючись Принципами корпоративного управління, чинним законодавством, а також нормативно-правовими та методичними рекомендаціями, прийнятими Національною комісією з цінних паперів і фондового ринку України.

Як відзначає Селіверстова Л. С. «в акціонерних товариствах відкритого типу та підприємствах-емітентах облігацій в Україні спостерігається позитивна динаміка в розкритті інформації про стан корпоративного управління, збільшення кількості проведених зборів акціонерів, створення ревізійних комісій та їх перевірок» [88, с. 25].

Також прогресивно зростає кількість компаній, що планують включити свої акції до лістингу на фондових біржах і мають власні кодекси корпоративного управління.

За словами Баюри Д. О., в розвинених країнах ефективна система корпоративного управління вважається ключем до підвищення конкурентоспроможності, поліпшення економічних показників акціонерних компаній на міжнародних ринках та збільшення ефективності їх діяльності [1].

Це підкреслює значимість розробки і впровадження ефективних систем корпоративного управління для успішної економічної діяльності компаній на глобальному рівні.

Таблиця 1.1

**Ключові індикатори розвитку корпоративного управління у  
акціонерних компаніях протягом 2018-2022 років**

Показник	Роки					2022 р. -2018 р., %
	2018	2019	2020	2021	2022	
Кількість компаній, що опублікували дані про корпоративне управління	4937	5480	7785	7242	5276	106,9
Кількість компаній, які провели загальні збори акціонерів	4068	5007	7172	3682	4835	118,9
% від загальної кількості	82,4	91,4	92,1	50,8	91,6	-
- у тому числі позачергові	630	1845	2705	1244	1624	257,9
<b>Орган, який проводив реєстрацію акціонерів для участі у недавніх загальних зборах:</b>						
- мандатна комісія, призначена правлінням	1556	-	-	-	-	-
- правління	343	-	-	-	-	-
- незалежний реєстратор	2438	-	-	-	-	-
- реєстраційна комісія	X	3180	5953	5957	4415	-
- акціонери	X	326	421	289	206	-
- реєстратор	X	1355	698	332		-
- депозитарна установа	X	24			69	-
Кількість компаній, в яких утворено ревізійну комісію	4380	4868	6370	5919	3223	73,6
% від загальної кількості	88,7	88,8	81,8	81,7	61,1	-
Кількість компаній, у яких введено посаду ревізора	-	-	-	-	1 195	-
% від загальної кількості	0,0	0,0	0,0	0,0	22,6	-
Кількість представників акціонерів з часткою менш як 10% акцій у складі наглядових рад (% від усієї кількості членів наглядових рад)"	58,7	57,1	51,2	47,2	43,5	-
<b>Частота проведення аудиторських перевірок акціонерних товариств зовнішнім аудитором за останні три роки (% від загальної кількості компаній, які надали інформацію про періодичність аудиту)</b>						
- не проводились узагалі	0,8	0,7	1,6		1,0	-
- менше ніж раз на рік	1,4	1,2	7,9		3,6	-
- раз на рік	87,1	87,0	82,9		87,7	-
- частіше ніж раз на рік	10,8	11,0	7,5		7,8	-
Процент акціонерних товариств, де ревізійна комісія проводила перевірку фінансово-господарської діяльності в минулому році, відносно до загальної кількості акціонерних товариств, які зазначили орган перевірки	58,0	57,1	59,3		58,4	-
Кількість акціонерних товариств, які мають намір включити свої акції до лістингу на фондових біржах	547	776	761	637	502	91,8
% від загальної кількості	11,1	14,1	9,8	8,8	9,5	-
Кількість акціонерних товариств, які розробили власний кодекс корпоративного управління	83	146	525	641	678	825,6
% від загальної кількості	1,7	2,7	6,7	8,8	12,8	-

Дослідження американських вчених М.С. Біслі, Дж.В. Карселло та Д. Германсона зосереджені на аналізі важливих аспектів корпоративного управління у компаніях, де були виявлені факти шахрайства у фінансовій звітності, порівняно з тими, де таких фактів не виявлено. Вони прийшли до висновку, що компанії, що допустили шахрайство в корпоративній звітності, зазвичай мають слабкі механізми управління, зокрема неефективну систему внутрішнього аудиту та недостатню кількість незалежних аудиторських комітетів.

Важливість корпоративного управління виходить далеко за рамки відповіді на фінансові кризи чи скандали. Існує низка структурних причин, що підкреслюють його значення для економічного розвитку та підвищення добробуту суспільства. Одним із таких аспектів є приватний інвестиційний процес, який відбувається під впливом ринкових принципів і стає особливо актуальним в умовах глобалізації та інтенсивної міжнародної міграції капіталів. Залучення іноземних інвестицій сприяє стабілізації валютного курсу, створенню робочих місць, оновленню виробничих потужностей, створенню національних брендів та розвитку франчайзингу. Ефективне корпоративне управління є ключовим чинником, що підтримує і сприяє цьому інвестиційному процесу.

З розвитком і збільшенням обсягів діяльності компаній та зростанням ролі фінансових посередників і інституційних інвесторів, процес ухвалення рішень щодо залучення капіталу виходить за межі виключної прерогативи власників цих компаній. Відкриття та лібералізація фінансових та товарних ринків розширюють можливості для інвестування, водночас роблячи процес розміщення капіталу значно складнішим. Структурні реформи, такі як лібералізація цін та посилення конкуренції, збільшують схильність керівництва компаній до ризиків у динамічному ринковому середовищі. Все це ускладнює процес моніторингу використання капіталу та підкреслює необхідність ефективного корпоративного управління.

Д. О. Баюра [1] пропонує трансформацію системи корпоративного управління, яка передбачає адаптацію до цих нових викликів та умов. Суть цієї трансформації може включати зміни у способах управління, адаптацію до

змінених ринкових умов, впровадження нових методів контролю за використанням капіталу, а також забезпечення більшої прозорості та відповідальності в управлінні. Ці зміни спрямовані на підвищення ефективності корпоративного управління, що є критично важливим у світлі зростаючої складності глобального бізнес-середовища.

Таблиця 1.2

Реформування та модернізація механізмів  
корпоративного управління [1]

Напрями трансформації	Пояснення
Ключові напрямки та мета корпоративного управління	Підсилення ролі акціонерного капіталу у забезпеченні стабільності та розвитку компанії
	Встановлення ефективних економічних взаємин між усіма учасниками корпоративної структури
Зміни у системі корпоративного управління та їх вплив	Зміцнення правових механізмів захисту прав акціонерів та інвесторів
	Активізація застосування світових стандартів корпоративного керування згідно з принципами ОЕСР
	Оптимізація внутрішньокорпоративних управлінських процесів
Оптимізація витрат на поліпшення системи корпоративного управління	Розробка та імплементація передових систем менеджменту, документообігу та корпоративних інформаційних технологій
	Покращення методів ведення корпоративного обліку
	Реалізація стратегічного планування, контролю, стимулювання та управління розвитком корпоративного керування в акціонерних товариствах.

Наявність прозорості та достовірної фінансової звітності в системі корпоративного обліку має ключове значення для ефективного корпоративного управління. Д. О. Баюра [1, с. 62] наголошує, що трансформація корпоративного управління повинна включати в себе удосконалення системи корпоративного обліку. Це особливо важливо для компаній, чії цінні папери проходять лістинг

на фондових біржах і які залучають фінансові ресурси на глобальному ринку капіталів.

Такі корпорації потребують міжнародної стандартизації як у корпоративному управлінні, так і у корпоративній звітності. Стандартизація корпоративної звітності дозволяє забезпечити якість і достовірність інформації, яка є важливою для інвесторів та суспільства в цілому. Ефективне корпоративне управління, засноване на якісній корпоративній звітності, сприяє підвищенню прозорості діяльності компанії, що у свою чергу підвищує довіру інвесторів.

Корпоративна звітність сьогодні розглядається як невід'ємна частина ефективного корпоративного управління. Завдяки її високому ступеню інформативності та широкому спектру показників, які вона розкриває, корпоративна звітність стає важливим інструментом для забезпечення прозорості діяльності компанії. Це, в свою чергу, сприяє підвищенню довіри до компанії та її діяльності з боку інвесторів на ринках капіталів.

## **1.2. Інжиніринг системи корпоративної звітності**

Фінансова звітність змінилась відповідно до потреб підприємств, адаптуючись до змін в економічному середовищі. Наприклад, технологічні зміни в обробній промисловості, що призвели до промислової революції, сприяли ранньому розвитку фінансового обліку у Великобританії. Ці зміни також вплинули на розвиток корпоративного обліку, в тому числі появу корпоративної форми бізнесу, яка відділяла власність від контролю, розвиток активних ринків акцій, формування професійних бухгалтерських асоціацій, а також регулювання практики бухгалтерського обліку та аудиту [74].

У Європі стандарти фінансової звітності почали формуватися на початку 20-го століття. Перші корпоративні звіти відображали фінансовий стан корпорацій, а з появою великих компаній і розвитком ринків капіталу основними користувачами цієї звітності стали акціонери та інвестори. Це призвело до появи сучасних форматів фінансових звітів, таких як звіт про прибутки і збитки, звіт про рух грошових коштів, баланс та інші документи, які доповнюють та

роз'яснюють їх. Складання відкритих фінансових звітів для акціонерних компаній стало регулярною практикою, надаючи важливу інформацію для прийняття обґрунтованих інвестиційних рішень.

Технологічна революція та швидкий розвиток інформаційних та комунікаційних технологій значно вплинули на еволюцію корпоративної звітності, адаптуючи її до нових вимог глобального бізнес-середовища. Професійні організації та інституції, прагнучи контролювати бізнес-середовище, постійно адаптують стратегії розвитку обліку та звітності до цих змін.

Сучасні системи звітності вже не обмежуються традиційними фінансовими показниками. Зростання їх ролі у задоволенні інформаційних потреб власників та інвесторів показало, що фінансова звітність сама по собі може бути недостатньою для повноцінної оцінки реального стану компанії. Важливим стає включення інформації про позицію компанії на ринку, систему управління, плани розвитку, а також соціально та екологічно орієнтовану діяльність.

Завдяки сучасним технологіям, вже не існує значних обмежень щодо обсягу інформації, яку можна поширювати. Інтелектуальні спеціалізовані програмні продукти та глобальна мережа Інтернет забезпечують потужний інструментарій для інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень і швидкого розповсюдження інформації.

У світлі цих змін традиційна модель корпоративної звітності сьогодні виглядає застарілою та недостатньою. Це спонукає до пошуку нових підходів у корпоративній звітності, які б могли відобразити ширший спектр інформації, що є важливим для різних зацікавлених сторін.

Ключові особливості традиційної моделі корпоративної звітності дійсно можуть бути піддані критиці, враховуючи зміни і трансформації у сучасному бізнес-середовищі:

1. Припущення про безперервність: Традиційна звітність ґрунтується на ідеї стабільності та безперервності бізнесу, яка сьогодні ставиться під сумнів. Сучасний бізнес часто орієнтований на короткострокові стратегічні альянси і швидкі зміни, що не відображаються в традиційній моделі звітності.

2. **Періодичність звітності:** У сучасному інформаційному світі існує потреба в отриманні інформації в режимі реального часу. Традиційні періодичні фінансові звіти вже не відповідають цим вимогам.

3. **Високий ступінь агрегування:** Сучасні технології дозволяють передавати великий обсяг деталізованої інформації, тоді як традиційні звіти зазвичай містять агреговані дані. Наявність докладніших даних і складних програмних продуктів дозволяє більш глибоко аналізувати бізнес.

4. **Використання історичної вартості:** Традиційний підхід, який орієнтований на історичну вартість, може не відображати реальну комерційну та виробничу гнучкість, необхідну для сучасного бізнесу.

Крім цього, важливо зазначити, що корпоративні відносини часто характеризуються конфліктом інтересів, обумовленим передачею контролю над активами професійним менеджерам, ризиком маніпулювання звітності та впливом різних зацікавлених сторін на процеси в екологічній та соціальній сферах. Усе це вказує на необхідність розвитку теорій корпоративної звітності, які відповідають потребам сучасного бізнесу.

Теорія стейкхолдерів, започаткована Р. Е. Фріманом у його праці «Стратегічний менеджмент: концепція зацікавлених сторін», зробила значний вплив на сучасне розуміння управління бізнесом. За цією концепцією, компанія та її діяльність розглядаються як комплекс взаємозв'язків між різними зацікавленими сторонами, чий інтереси та вимоги менеджмент повинен враховувати та задовольняти.

За визначенням GRI (Global Reporting Initiative), стейкхолдери — це організації чи особи, які суттєво впливають або на яких суттєво впливає діяльність, продукція або послуги організації. Важливість стейкхолдерів полягає також у тому, що вони можуть впливати на бізнес-ризик організації. Вони беруть участь у взаємовідносинах, що впливають на процеси ухвалення рішень, стратегію та інші аспекти внутрішньої діяльності компанії.

Стейкхолдери можуть бути як окремими особами, так і організаціями або об'єднаннями всередині організації, включаючи менеджмент. Їх взаємовідносини є динамічними, і хоча деякі зацікавлені сторони можуть бути

постійними, інші можуть з'являтися та зникати відповідно до змін у бізнес-середовищі.

Важливо, що всі зацікавлені сторони повинні бути поінформовані про потенційні результати діяльності компанії та мати можливість висловити свою думку щодо ризиків, дій або результатів. Взаємодія з широким колом стейкхолдерів може надати цінні перспективи та допомогти вирішенню різноманітних проблем, оскільки різні користувачі звітності мають різні точки зору та досвід.

Теорія стейкхолдерів, як вона була розроблена Т. Дональдсоном та Л. Престоном у своїй роботі "Стейкхолдерська теорія фірми: поняття, обґрунтування, імплікація", пропонує інноваційний погляд на управління та структуру компанії. Ця теорія виокремлюється серед інших теорій управління завдяки декільком ключовим особливостям:

1. Опис і визначення компанії: Теорія стейкхолдерів не просто описує компанію, але й визначає її структуру та функціонування, розглядаючи компанію як складний організаційний об'єкт.

2. Компанія як організаційний об'єкт: У цій теорії компанія розглядається як майданчик, де різноманітні учасники (стейкхолдери) вирішують свої численні завдання та прагнення.

3. Загальність і практична цінність: Теорія стейкхолдерів є загальною та всебічною, водночас зберігаючи практичну значимість для управління компанією.

Згідно з цією теорією, основною метою компанії є задоволення інтересів усіх стейкхолдерів. Однак, через велику кількість зацікавлених сторін, на практиці важко врахувати інтереси кожного. Нормативний підхід рекомендує компанії враховувати інтереси всіх стейкхолдерів, проте це може бути нереалістично з точки зору практичного управління. Тому важливою є ідентифікація та вибір головних груп стейкхолдерів, чий інтерес мають найбільше значення для компанії і на які варто зважати в першу чергу.

Підхід Р.Е. Фрімена до концепції стейкхолдерів визначає важливість розуміння та врахування інтересів різних груп, які взаємодіють з компанією або

залежать від її діяльності. Він ідентифікує такі основні групи стейкхолдерів компанії:

1. Власники та акціонери: Це ті, хто вкладає капітал у компанію і має фінансовий інтерес у її успіху.

2. Покупці продукції або споживачі послуг: Це основне джерело доходу для більшості компаній.

3. Постачальники: Вони забезпечують компанію необхідними ресурсами для виробництва товарів чи надання послуг.

4. Працівники та місцеве співтовариство: Працівники є важливими для операційної діяльності компанії, тоді як місцеве співтовариство може впливати на її репутацію і соціальну відповідальність.

5. Широкі суспільні групи: Це можуть бути екологічні організації, правозахисні групи та інші суспільно значимі організації.

6. Держава: Як регулятор, держава впливає на діяльність компанії через законодавство та податкову політику.

Згідно з моделлю Фрімена, менеджмент компанії повинен враховувати інтереси всіх цих груп для досягнення довгострокового успіху та стабільності.

Дослідження Дж. Ньюбоулда та Дж. Луффмана пропонують інший підхід до категоризації стейкхолдерів, зосереджуючись на функціональному розподілі:

1. Групи впливу, які фінансують підприємство: Це, як правило, акціонери та інші інвестори.

2. Менеджери: Вони керують операціями та стратегією компанії.

3. Службовці та працівники: Вони виконують щоденні задачі та підтримують функціонування компанії.

4. Економічні партнери: Це можуть бути партнери по бізнесу, альянси, постачальники тощо.

Обидві моделі вказують на необхідність врахування широкого кола інтересів різних зацікавлених сторін у процесі управління компанією, що є важливим для її стабільності та успіху.

Згідно з моделлю А. Менделоу (A.L. Mendelow), всі зацікавлені сторони можуть бути класифіковані на основі двох критеріїв: їхньої влади та інтересу.

Влада стейкхолдерів визначається їх здатністю впливати на рішення компанії, тоді як інтерес стейкхолдерів визначається їхнім бажанням впливати на діяльність компанії. Ці дві змінні дозволяють визначити ступінь впливу стейкхолдера за формулою:

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

У 2005 році Інститут соціальної та етичної звітності в Лондоні (Великобританія) розробив стандарт взаємодії з зацікавленими сторонами AA 1000 SES (Stakeholder Engagement Standard). Цей стандарт рекомендується як основа для планування, виконання, оцінки, інформування та проведення нефінансової аудиторської перевірки якості взаємодії з зацікавленими сторонами. Стандарт надає керівництво з управління процесом діалогу та встановлення співпраці організації з її зацікавленими сторонами. Він включає основні принципи подібної взаємодії: суттєвість, реагування, повнота. Організація, що впроваджує практику стандарту AA 1000 SES, повинна розуміти своє місце в соціальному, екологічному та економічному середовищі, а також вплив своєї діяльності на ці аспекти. Важливо також розуміти проблеми, думки та очікування зацікавлених сторін і адекватно реагувати на ці проблеми, звітуючи перед зацікавленими сторонами про рішення, дії та наслідки [27].

У своїх наукових дослідженнях В. М. Костюченко (2008) сформулювала важливі концепції, що стосуються групи компаній, консолідації фінансових звітів, а також ідентифікації типів об'єднань і відповідних об'єктів бухгалтерського обліку. Її робота також включала розробку методології визначення прямої та непрямой частки меншості при придбанні підприємств [31].

В. П. Онищенко (2008) у своїй дисертації вдосконалив підходи до формування консолідованої фінансової звітності корпорацій нефінансового сектора економіки, а також розробив практичні рекомендації щодо покращення методики формування і аналізу показників такої звітності [63].

М. Р. Лучко (2008) запропонував «системний підхід до побудови консолідованої фінансової звітності та розробив обґрунтовані пропозиції з

розвитку обліку діяльності консолідованої групи підприємств, що сприяло розв'язанню наукової проблеми у цій сфері» [38].

О. М. Брадул (2009) у своїй дисертації порушив актуальну тему трансформації підходів до обліково-аналітичного забезпечення системи управління у контексті інтеграції та інтернаціоналізації корпоративних компаній. Він визначив наукову парадигму такого забезпечення на основі інтегрованих інформаційних потоків у трирівневій організаційній структурі корпоративного менеджменту, обґрунтував теоретичні та методологічні засади комп'ютерної інформаційної системи обліку для корпорацій та запропонував проект її організаційно-структурної будови [3].

У своєму дослідженні Ю. Д. Довгаль (2010) зосередився на практичних аспектах організації бухгалтерського обліку в акціонерних товариствах, особливо в контексті використання комп'ютерних технологій для ефективного корпоративного управління. Він теоретично обґрунтував напрямки вирішення комплексу питань, пов'язаних з цією темою [22].

Семчук І. В. (2010) займалася дослідженням теоретичних положень формування та внутрішнього контролю показників консолідованої фінансової звітності. Її робота спрямована на забезпечення потреб зовнішніх користувачів інформації, а також на управління групою підприємств [89].

Л. Я. Шевченко (2013) у своїх розробках зосередилася на обґрунтуванні організаційної системи аналізу ресурсного потенціалу корпорацій з використанням комп'ютерної інформаційної системи, демонструючи практичне застосування сучасних технологій у корпоративному обліку [97].

М. В. Яцко (2013) присвятив свою дисертацію питанням подання та оприлюднення фінансової звітності. Він удосконалив порядок її документального регламентування та розширив перелік підприємств, зобов'язаних оприлюднювати фінансову звітність, включивши до нього суб'єкти природних монополій.

О. В. Харламова (2015) розробила модель розвитку та функціонування обліково-звітної системи, яка базується на Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ). Ця модель включає в себе суб'єктне середовище, концепцію

архітектоніки фінансової звітності та оновлені теоретико-методологічні засади її підготовки. Харламова також сформулювала постулати прозорості, відкритості і доступності, а серед «конкретизуючих характеристик» виокремлено репрезентативність, релевантність та інклюзивність доступу [95, с. 78].

А. В. Озеран (2015) у своїх наукових роботах зробила внесок у розвиток української системи фінансової звітності, особливо в контексті її гармонізації з міжнародними стандартами у рамках євроінтеграційних процесів. Вона обґрунтувала концепцію істинного та добросовісного відображення інформації у фінансовій звітності, а також запропонувала концепцію фінансової звітності, гармонізованої з міжнародними стандартами [61, с. 259].

Я. В. Олійник (2014), вивчаючи питання організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції, визначила «напрями удосконалення інституцій, що регулюють бухгалтерський облік, та етапи розвитку домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку» [62, с. 170].

Я. В. Олійник визначила комплекс завдань, що стоять перед корпоративним обліком, та систематизувала їх за трьома групами, розробивши таким чином детальну структуру завдань і пріоритетів у цій області [62, с. 96].

Я. В. Олійник визначила важливі складові системи корпоративного обліку, виділивши серед них фінансовий, управлінський та стратегічний облік. Це важливе уточнення, оскільки кожен з цих видів обліку відіграє унікальну роль у забезпеченні різних потреб управління компанією. Фінансовий облік забезпечує точну та об'єктивну фінансову інформацію, управлінський облік фокусується на внутрішньому управлінні ресурсами, а стратегічний облік спрямований на довгострокове планування та розвиток компанії [62, с. 97].

Згідно з Концептуальною основою Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), основною метою фінансової звітності є надання корисної фінансової інформації про суб'єкт господарювання для сьогоденних та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів. Ця інформація допомагає їм ухвалювати рішення щодо розміщення ресурсів, включаючи придбання, продаж або утримання інструментів власного капіталу та боргових

інструментів, а також надання чи погашення позик і інших форм кредитування [29, с. 8]. Отже, важливість фінансової звітності полягає у тому, що вона забезпечує зацікавлені сторони важливою інформацією, яка впливає на їх фінансові рішення.

Таблиця 1.3

Мета та цілі системи корпоративного бухгалтерського обліку  
(за Н. Г. Сапожниковою)

Групи завдань	Завдання
1. Бухгалтерський супровід інвестиційних активностей та відтворення корпоративних операцій	1.1. Бухгалтерське забезпечення операцій з капіталом компанії
	1.2. Облікове забезпечення внутрішнього резервування власних активів
	1.3. Облікова практика для групи пов'язаних компаній (процедури консолідації)
	1.4. Облік операцій з деривативами (фінансовими інструментами)
2. Фіксація інтересів різних сторін у корпоративному обліку	2.1. Відображення в обліку інформації про капіталізацію прибутку
	2.2. Бухгалтерський облік у контексті дивідендної політики
	2.3. Облік і аналіз ефективності системи винагород керівництва корпорації
	2.4. Виявлення і облік корпоративного шахрайства
3. Впровадження облікових методів для підвищення інвестиційної привабливості компаній	3.1. Облікове забезпечення управління вартістю корпорації
	3.2. Облік ділової репутації (гудвілу) компанії
	3.3. Бухгалтерська оцінка корпоративних активів
	3.4. Проблематика розробки облікової політики в рамках корпоративного обліку
	3.5. Бухгалтерське відображення комерційних і фінансових ризиків корпорацій
	3.6. Розробка облікової інформації для моніторингу виконання корпоративної стратегії

Визначення мети фінансової звітності, висвітлене у різних дослідженнях і публікаціях, дає різні перспективи на це питання.

У НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [58] мета фінансової звітності визначена як надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства для прийняття рішень.

Метою МСФЗ є формування фінансової звітності, корисної для прийняття економічних рішень різними групами користувачів, де корисність звітності визначається кількістю та якістю містимої в ній інформації.

Метою корпоративної публічної звітності є надання достовірної та доречної інформації про фінансово-господарську діяльність організації для прийняття економічних рішень.

Лень В. С. і Гливенко В. В. вважають, що «головна мета звітності полягає у передачі інформації тим, хто її використовує для прийняття рішень» [37, с. 43].

Стрельников О. І. та Петрушевський Ю. Л. підтримують це бачення, стверджуючи, що «метою фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації» [37, с. 43].

В американському підручнику Нідлза Б. мета фінансової інформації визначена як надання зрозумілої інформації інвесторам та кредиторам, яка допомагає їм у вирішенні питань щодо сум, часу і ризиків, пов'язаних з очікуваними доходами, а також інформації про ресурси фірми та зміни в них [75, с. 66].

У роботі П. Я. Хомина та Г. П. Журавля «Парадигма та контрверзи бухгалтерського обліку та звітності» [96, с. 48-58] систематизовано п'ять основних підходів до теорії обліку. Крім того, автори проводять критичний аналіз цих підходів і визначають мету кожного виду обліку. Вони наголошують на важливості корпоративної звітності як інструменту для надання фінансової інформації, яка є корисною для інвесторів та кредиторів при прийнятті рішень про ресурси, а також для забезпечення прозорості інформації про інвестиційний об'єкт, опису ризиків, моніторингу динаміки створення вартості корпорації та її оцінки.

Важливість принципів бухгалтерського обліку як основоположних істин обліку підкреслюється в багатьох наукових роботах. Зокрема, Бірне Ж. та Дж. Мей вважають принципи бухгалтерського обліку фундаментальними законами, які служать основою для управління діяльністю. В США перші принципи обліку були введені в 1936 році Американською асоціацією бухгалтерів (ААБ), коли розпочалася розробка облікових стандартів. В. А. Патон систематизував існуючі

положення, надавши їм статус принципів, з метою виведення з них усіх наступних правил рахівництва та розрахунків.

В літературі дійсно існує велика кількість принципів бухгалтерського обліку, які трактуються різними теоретиками по-різному.

Американські та англійські теоретики, такі як Р. Ентоні, Дж. Ріс, Е. С. Хендріксен, М. Ф. ван Бред, Ф. Вуд, звертають увагу на неоднозначність існування численних принципів обліку.

М. І. Кутер, аналізуючи принципи обліку, класифікує їх на такі категорії:

1. Принципи, які визначають, яка інформація підлягає обліку.
2. Принципи, які формують процедуру ведення бухгалтерського обліку.
3. Принципи, які регламентують способи обліку в конкретних ситуаціях» [38, с. 76].

У подальших дослідженнях інших авторів можна знайти розширений перелік принципів бухгалтерського обліку, які охоплюють ширший спектр аспектів обліку та звітності.

До таких принципів можна віднести:

1. Облік повинен точно відображати фінансовий стан та формування прибутку підприємства.
2. Необхідне розмежування між статтями капіталу та доходів.
3. Дані минулих звітних періодів мають бути доступними для аналізу.
4. Послідовне облікове трактування об'єктів.
5. Консервативний підхід у бухгалтерському обліку.
6. Достатня деталізація звіту про прибутки та збитки.
7. Створення резерву з поточного прибутку для покриття збитків.
8. Відображення виправлень помилок минулих звітних періодів у звіті про прибутки та збитки.
9. Оцінка статей балансу за собівартістю та амортизацією.
10. Обережність при відображенні відтермінованих списань.
11. Відображення умовних зобов'язань у бухгалтерській звітності [38, с. 76].

Ці принципи підкреслюють необхідність точного, прозорого та послідовного підходу до бухгалтерського обліку та звітності, що є ключовим для ефективного фінансового управління.

Корпоративна звітність справді розвивається у відповідь на зміни запитів користувачів інформації. Сучасні стейкхолдери цікавляться не тільки фінансовою інформацією, але й широким спектром нефінансової інформації, включаючи бізнес-стратегії та прогнози щодо діяльності компаній. Важливими стають не тільки кількісні, але й якісні аспекти інформації, які забезпечують повніше розуміння стратегічних планів та очікувань компанії.

Відмінності між фінансовою та корпоративною звітністю полягають у різниці в елементах обліку, що розкриваються, видах і вимірниках показників, порядку подання, а також у ступені варіативності. Включення нефінансових показників у корпоративну звітність відкриває шлях для ширшого розуміння діяльності компанії, що може сприяти мінімізації ризиків, пов'язаних із недостатнім розумінням важливих аспектів її діяльності.

Системний підхід в економічних дослідженнях розглядає бухгалтерський облік як логічно сформований комплекс на основі плану рахунків, який узагальнює процес виробництва, забезпечення й реалізації, постановляє чітко визначену мету на мікро- та макrorівнях. Це дозволяє ефективно управляти підприємством та його центрами відповідальності на основі реалізації тактичних та стратегічних рішень. Цей підхід сприяє глибшому розумінню фінансових і нефінансових процесів у компанії, забезпечуючи більш цілісне бачення її діяльності та стратегії.

Думка Малюги Н. М. про роль системи бухгалтерського обліку як забезпечувальної ланки в системі управління є досить проникливою. Вона вказує на необхідність адаптації внутрішньої структури системи бухгалтерського обліку для забезпечення своєчасного отримання та аналізу інформації різними користувачами. Це підкреслює важливість гнучкості та відкритості в процесах обліку, адже вони повинні задовольняти потреби різних зацікавлених сторін [39, с. 34].

За визначенням Жука В. М., бухгалтерський облік розглядається як інститут соціально-економічного середовища, який забезпечує порозуміння та керованість у цьому середовищі. Це підкреслює соціальну важливість бухгалтерського обліку, його роль у формуванні відносин між людьми в економічному соціумі, а також важливість бухгалтерів як професіоналів, які інтерпретують економічну інформацію для різних користувачів [25, с. 21].

Система корпоративної звітності, як визначено в дослідженнях, представляє собою комплексну структуру, яка включає фінансові показники, управлінські дані та нефінансову інформацію. Ця система відіграє ключову роль у процесі прийняття рішень основними стейкхолдерами та оцінюванні здатності організації створювати цінність у майбутньому. Підхід до визначення системи корпоративної звітності дозволяє розв'язати проблеми неточності у понятійному апараті та сприяє розвитку методології бухгалтерського обліку у сучасних умовах глобалізації економічних відносин.

### **1.3. Сучасні концепції трансформації корпоративної звітності**

Звітність як кінцевий продукт облікового процесу має велике значення, оскільки вона надає цілісну інформацію про фінансовий стан та результати діяльності компанії за звітний період, яка необхідна для прийняття економічних рішень. В умовах динамічного міжнародного економічного середовища, корпоративна звітність стає ключовим інструментом задоволення інформаційних потреб різних стейкхолдерів компанії.

Полеміка стосовно різновидів обліку і системи вихідної інформації є актуальною. Розмежування між управлінським і фінансовим обліком, а також виділення багатоцільового та стратегічного обліку є предметом активного обговорення серед українських вчених. Єфіменко В. і Тягнирядно Л. висловлюють думку, що навіть сучасні інформаційні системи, які частково чи повністю базуються на бухгалтерському обліку, не можуть повністю задовольнити інформаційні потреби користувачів.

3. Гуцайлюк, представник "традиціоналістів", вважає, що сучасна система обліку потребує реформування через зміни в суспільно-економічній формації. Він сумнівається в доцільності визнання окремих видів обліку, таких як стратегічний та прогнозний, з двох основних причин: вони не формують власних інформаційних систем, а лише використовують дані з фінансового та управлінського обліку, та їх визнання може призвести до зміни загальної філософії бухгалтерського обліку [15, с. 5].

Отже, розвиток та адаптація системи бухгалтерського обліку та звітності відбувається в контексті відповіді на змінювані потреби інформаційних користувачів, а також в умовах постійної динаміки економічного середовища.

Рецентні зміни в Концептуальних засадах МСФЗ, внесені Радою з МСФЗ у 2012 році, суттєво впливають на розуміння цілі фінансової звітності. Нове визначення акцентує на значенні фінансової звітності для теперішніх і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у контексті прийняття ними рішень щодо надання ресурсів організації. Це вказує на зміщення фокусу з пасивного відображення минулих подій до активного використання інформації для прийняття майбутніх економічних рішень.

Б. І. Валуєв висловлює категоричну думку щодо важливості чіткого розмежування між бухгалтерським обліком у його "чистому" вигляді та бухгалтерським обліком як частиною управлінського процесу. Він критикує підміну понять, вважаючи, що такі дії реформаторів є неприпустимими [10, с. 5].

С. Ф. Голов звертає увагу на те, що критики теорії багатоцільового бухгалтерського обліку оцінюють її з позицій застарілих уявлень про облік, які сформувалися в інших соціально-економічних умовах. За його словами, аргументи критиків не підтверджують висновків про необґрунтованість положень цієї теорії [14, с. 6].

Таким чином, у сфері бухгалтерського обліку йде активне обговорення щодо методології, цілей обліку, а також зміни підходів до його ведення в умовах сучасного динамічного економічного середовища. Це відображає потребу в адаптації бухгалтерського обліку до змінних умов та запитів користувачів інформації.

У роботі Кузнецової С. А. зроблено вагомий внесок у розуміння тенденцій та напрямів розвитку систем бухгалтерського обліку. Дослідження різних наукових концепцій облікових систем, особливо в контексті реформування української економіки, важливе для визначення шляхів розвитку бухгалтерського обліку в сучасних умовах.

Кузнецова С. А. аналізує такі концепції, як стратегічний (прогнозний) облік, інтегрована система обліку, електронна система обліку, соціальний (екологічний) облік, креативний облік, актуарний облік, динамічний облік. Кожен з цих підходів має свої особливості та переваги, і визначення їх ролі в системі бухгалтерського обліку може сприяти ефективнішому управлінню та розвитку компаній.

Сформульована Кузнецовою С. А. система ознак, яких повинна набути система бухгалтерського обліку, включає інтегрованість, стратегічність (прогнозованість), динамічність, електронну форму, креативність, актуальність, соціальну (екологічну) спрямованість. Це вказує на необхідність розвитку більш гнучкої, адаптивної, та відповідної сучасним викликам системи бухгалтерського обліку.

Також Кузнецова виділяє моделі систем бухгалтерського обліку, що існують у світовій практиці, як зразкові, зокрема модель мікроструктури та континентальну модель. Важливим є те, що ці моделі можуть стати основою для трансформації бухгалтерського обліку в Україні з метою створення якісної інформаційної основи для менеджменту [32, с. 80].

Ці висновки та пропозиції є актуальними для подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні, забезпечуючи більш ефективне та гнучке використання облікової інформації в управлінському процесі.

Дослідження Легенчука С. Ф. вносить важливий вклад у розуміння взаємин між теорією та практикою в області бухгалтерського обліку. Він зосереджує увагу на проблемі практико-емпіричного синкретизму, що виникає, коли емпіричний рівень бухгалтерського обліку як науки не чітко відокремлений від бухгалтерської практики.

Запропонований Легенчуком С. Ф. підхід передбачає демаркацію між теорією, емпірикою та практикою обліку. Це дозволяє більш чітко розмежувати різні аспекти бухгалтерського обліку і забезпечує краще розуміння їх взаємозв'язків. Легенчук С. Ф. виділяє три види практик, пов'язаних з бухгалтерським обліком: практика ведення бухгалтерського обліку, практика користувачів бухгалтерської інформації, та бухгалтерська наукова діяльність.

Такий підхід допомагає структурувати бухгалтерське теоретичне знання, підвищуючи рівень ґрунтовності наукових досліджень у цій сфері. Він також сприяє розмежуванню не лише видів практики, а й видів методологій, пов'язаних із бухгалтерським обліком. Це дуже важливо для розвитку бухгалтерського обліку як науки, а також для ефективного застосування облікових знань у практичній діяльності [35, с. 262].

Дискусія щодо змісту та якості інформації, яка необхідна інвесторам для ухвалення об'єктивних рішень, підкреслює важливість довіри до корпоративної звітності. Ця довіра базується не лише на вмісті звіту, але й на способі його подання та доступності інформаційних каналів. В цьому контексті, розуміння базових концепцій, що формують корпоративну звітність, стає ключовим.

Нікіфорова О. В. в своїй роботі [52] виокремлює такі базові концепції корпоративної звітності, як фондова концепція, нормативно-правова концепція, та концепція нарощування капіталу. Зокрема, концепція нарощування капіталу акцентує на необхідності забезпечення доходності вкладеного капіталу, що перевищує його ціну, і дозволяє оцінювати ринкове позиціонування компанії.

Етична поведінка бухгалтера та точність облікової інформації є також невід'ємною частиною цієї довіри. Бухгалтерська інформація має бути точною, не прикрашеною, і повинна відповідати загальноприйнятим принципам. Дотримання етичних принципів, таких як чесність, об'єктивність, професійна компетентність, конфіденційність, і професійна поведінка, є важливими для забезпечення високого рівня довіри до бухгалтерської інформації та корпоративної звітності в цілому [28].

Отже, для забезпечення якісної корпоративної звітності необхідно зосередитися на розумінні та впровадженні її базових концепцій, а також

підтримувати високий рівень етичної поведінки серед бухгалтерів та інших професіоналів, задіяних у процесі звітування.

Аналіз підходів до визначення змісту корпоративної звітності, викладений у роботі В. Бітті, підкреслює важливість збалансування між нормативним та емпіричним підходами. Нормативний підхід ґрунтується на ідеї, що існує певна інформація, яку користувачі облікової інформації обов'язково повинні знати, тоді як емпіричний підхід виходить з того, що важлива інформація, яку користувачі хочуть знати.

В. Бітті акцентує на тому, що склад показників корпоративної звітності з часом буде розвиватися і включати не тільки фінансову, але й нефінансову та прогнозну інформацію.

Такий підхід дозволить забезпечити більш повне і різнобічне розуміння діяльності компанії. Ця додаткова інформація може бути представлена у вигляді кількісних та якісних показників, які допоможуть ухвалювати більш інформовані управлінські рішення.

В. Бітті також вказує на важливість нефінансових показників у визначенні умов функціонування компанії та особливостей її бізнес-середовища, особливо в умовах динамічних ринкових умов. Він підкреслює, що акцент лише на фінансових показниках не відповідає плюралістичному підходу до бізнесу, адже компанії функціонують у складному середовищі, де важливі різноманітні аспекти, включаючи соціальні, екологічні та економічні фактори.

Таким чином, зростання значущості нефінансової інформації в корпоративній звітності відкриває нові горизонти для аналізу та оцінки діяльності компаній, забезпечуючи більш цілісне розуміння їхньої роботи та стратегій.

Сучасний тренд у корпоративній звітності вказує на зростаючу потребу в розкритті не тільки традиційних фінансових показників, але й широкого спектру нефінансової інформації. Це зумовлено зміною запитів інвесторів та інших зацікавлених сторін, особливо в контексті глобальних викликів, таких як фінансова криза, зміна клімату, соціальні нерівності та екологічні проблеми.

Таблиця 1.4

## Глибокий аналітичний огляд концепцій бухгалтерського обліку, виділених [97]

Назва концепції	Критичний аналіз концепції
Макроекономічна концепція	Зважаючи на релевантність такого підходу до бухгалтерського обліку, ми розглядаємо цю концепцію як валідну модель, однак важливо відмітити, що консолідація фінансових даних на рівні держави, хоча й зустрічається в практиці, може призводити до спотворення реальності цих даних через варіабельність в бухгалтерському обліку та наявності різних облікових політик на рівні окремих підприємств.
Соціальна концепція	Соціальна концепція обліку має своє місце в системі бухгалтерського обліку, але важко погодитися, що її ключовим елементом стає облік соціальних та екологічних витрат. Незважаючи на це, вона розширює набір показників звітності, відповідаючи інформаційним потребам стейкхолдерів.
Стратегічна концепція	Стратегічний потенціал бухгалтерського обліку лежить у здатності облікових даних виявляти кореляції між стратегією компанії та зовнішнім бізнес-середовищем, фінансовим станом та результатами. Розкриття таких даних у звітності є важливим, проте потрібно бути уважним до забезпечення інформаційної безпеки, оскільки стратегічно важливі облікові показники можуть бути використані конкурентами.
Етична концепція	Професійна діяльність бухгалтера у сучасних умовах вимагає не лише креативності у підходах до обліку, але й формування стабільної етичної позиції, особливо стосовно розкриття інформації згідно з потребами стейкхолдерів.
Статична концепція	Критично аналізуючи цей концептуальний підхід до бухгалтерського обліку, слід зазначити, що його зміст наразі зосереджений на використанні фінансового аналізу, наприклад, аналізі ліквідності балансу, тому визначати цю концепцію як провідну на практиці видається недоцільним.
Динамічна концепція	Відзначимо, що дана концепція бухгалтерського обліку зводиться до класичного завдання визначення фінансових результатів та застосування інструментарію фінансового аналізу, як наприклад, аналізу рентабельності.
Концепція ринково орієнтованої звітності	На сьогоднішній день ця концепція є домінуючою в практиці великих сучасних компаній, оскільки створення високої ринкової вартості компанії підвищує її інвестиційну привабливість. Рекомендується включати у звітність компаній як фінансові, так і нефінансові показники, що ілюструють створену компанією вартість для різних груп стейкхолдерів, у вигляді різних видів капіталу (інтелектуального, соціального, екологічного та ін.).
Концепція капіталу та вартості	Ця концепція, акцентуючи на важливості зовнішнього бізнес-середовища для компанії, виходить з позиції безперервності діяльності та сприяє більш точній оцінці об'єктів бухгалтерського обліку для відображення у фінансовій звітності.
Інституціональна концепція	Позитивно оцінюючи цей концептуальний підхід, слід визнати його важливість у процесі реформування системи бухгалтерського обліку, гармонізації з МСФЗ, розкритті інформації у звітності та її впровадженні в українську практику.
Освітня концепція	Розуміння бухгалтерського обліку як науки вимагає усвідомлення його навчального значення, формування професійних знань та компетенцій з ведення бухгалтерського обліку та розкриття інформації в звітності компанії.

Використання міжнародних стандартів, таких як GRI (Global Reporting Initiative), AA 10001, SA 8000, та ISO 14000, дозволяє компаніям систематизувати та забезпечити порівнянність наведеної в звітах інформації, а також відповідати очікуванням зацікавлених сторін щодо прозорості та відповідальності.

- GRI ставить акцент на розкритті інформації про економічні, соціальні, та екологічні аспекти діяльності компанії, підкреслюючи її зобов'язання щодо сталого розвитку.

- AA 10001 фокусується на упорядкуванні та звітності соціальних ініціатив компанії.

- SA 8000 спрямований на підвищення відповідальності компанії за умови праці, зокрема в частині трудових відносин.

- ISO 14000 описує стандарти соціальної відповідальності, особливо в частині дотримання екологічних норм на виробництві.

Таким чином, інтеграція цих стандартів у корпоративну звітність не тільки задовольняє потреби зацікавлених сторін у всебічній інформації, але й сприяє покращенню загальної якості управління та звітності компанії.

Європейська федерація бухгалтерів (Fédération des Experts Comptables Européens, FEE) вносить значний вклад у розвиток корпоративної звітності, пропонуючи підходи, які відображають динамічність сучасних економічних умов та широкі інтереси різноманітних груп користувачів. Підхід FEE до корпоративної звітності відзначається новизною та відповідністю сучасним вимогам:

1. Широка аудиторія: Сучасна корпоративна звітність має задовольняти інтереси не тільки традиційних користувачів, таких як акціонери та інвестори, але й політичних сфер, фінансових регуляторів, розробників стандартів обліку та звітності. Це розширює коло стейкхолдерів та підвищує вимоги до якості та прозорості інформації.

2. Диверсифікація звітності: Зі зростанням аудиторії та розмаїттям її інтересів, звітність повинна відображати більш широкий спектр показників. Це включає не тільки фінансові дані, але й нефінансову інформацію, таку як

соціальні, екологічні показники, інформацію про управлінські практики та корпоративну відповідальність.

3. Відповідність змінам у бізнес-середовищі: Сучасний підхід до корпоративної звітності має відображати швидкі зміни в глобальному економічному та соціальному контекстах. Це означає адаптацію до нових вимог ринку, технологічних інновацій та глобальних викликів.

4. Трансформація звітності: Відповідно до зміни потреб та очікувань стейкхолдерів, звітність повинна розвиватися, інтегруючи новітні підходи та технології для забезпечення вищої якості, прозорості та доступності інформації.

На основі цього викладу, структура корпоративної звітності може бути поділена на дві ключові області: фінансову звітність, яка базується на вже відпрацьованих концепціях розкриття фінансових показників, та звітність, що включає інформацію незалежну від фінансів (NFI – "non-financial information"). Остання є відносно новим напрямком, об'єднуючи різні, часто не пов'язані між собою, системи. Враховуючи, що жодна з сучасних форм звітності, створена на базі єдиної методології, не задовольняє в повній мірі потреби широкого кола користувачів, FEE пропонує новий підхід до корпоративної звітності, названий CORE&MORE, що можна охарактеризувати як "Основний Звіт та Більше":

- "Основний Звіт" (CORE) має містити важливу інформацію, необхідну для розуміння ключових аспектів бізнесу компанії, основних фінансових результатів, а також додаткові дані, які мають значущість для інтересів користувачів звітності.

- Частина "Більше" (MORE) включатиме детальнішу інформацію, включно з детальним розкриттям фінансової звітності чи інших важливих даних, що виходять за рамки Основного Звіту.

Таким чином, структура корпоративної звітності набуває більш глибокого змісту порівняно з традиційною фінансовою звітністю, забезпечуючи більш широке та детальне розкриття інформації.

## Висновки до розділу 1

Проблеми прийняття рішень, особливо в інвестиційній сфері, у умовах непевності ринкового середовища, вимагають зосередження уваги на якості корпоративної звітності. Якісна корпоративна звітність має потенціал зниження ступеня невизначеності, яка впливає на рішення користувачів. Не менш важливим є розвиток адекватного теоретичного та методологічного підґрунтя для корпоративної звітності.

Така необхідність обумовлена зростаючою складністю корпоративних структур, зумовленою глобалізаційними змінами у світовій економіці, а також процесами євроінтеграції, які впливають на українську економіку. Ці процеси вимагають зміцнення захисту прав інвесторів, оскільки забезпечують їх більшу впевненість у прозорості та достовірності фінансової інформації, на основі якої вони приймають свої інвестиційні рішення.

Зрештою, це веде до підвищення довіри до ринку в цілому та сприяє залученню інвестицій, які є ключовими для стабільного розвитку економіки.

## РОЗДІЛ 2

# КОНЦЕПЦІЯ ТРАНСФОРМАЦІЇ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ

### 2.1. Основоположні принципи трансформації корпоративної звітності згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності

Концептуальна основа МСФЗ, яка не є стандартом, але служить фундаментом для створення та перегляду стандартів, включає в себе ключові елементи фінансової звітності: мету звітності, характеристики корисної інформації, визначення та оцінку елементів звітності, а також концепції капіталу. Одним із перших, хто розробив концептуальну основу оцінки активів, був Дж. Б. Каннінг, який у своїй роботі "Економіка бухгалтерського обліку" використовував підхід, заснований на майбутніх очікуваннях.

Експериментальне положення про облікові принципи, що впливають на корпоративну звітність, було опубліковано Американською бухгалтерською асоціацією (ААА) в 1936 році. Цей документ став важливим керівництвом для комісії з цінних паперів (SEC) та акцентував на використанні історичної вартості як основної оцінки.

У 1938 році Американський інститут бухгалтерів (АІА) видав "Положення про бухгалтерські принципи", авторами якого були Т. Х. Сандерс, Г. Р. Хетфілд та А. Мур, де були викладені основні форми і зміст фінансових звітів та практики того часу. В 1938-1939 роках АІА інтенсивно працював над уніфікацією облікових принципів, що призвело до створення Комітету бухгалтерських процедур (САР) і в 1945 році був опублікований огляд основних бухгалтерських принципів.

Розвиток американських концептуальних основ бухгалтерського обліку мав важливий етап зі створенням Ради з бухгалтерських принципів (Accounting Principles Board, АРВ) у 1959 році, яка була попередником сучасної Ради зі стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board, FASB) у США. АРВ ефективно працювала до 1973 року, публікуючи численні дослідження, присвячені обліковим принципам та їх застосуванню.

Важливим внеском у концептуальні основи бухгалтерського обліку стала праця М. Мунітца "Основні постулати бухгалтерського обліку" (The Basic Postulates of Accounting), в якій визначено ключові принципи обліку, що стали фундаментом для сучасної бухгалтерії: безперервність діяльності, об'єктивність, порівнянність, грошова одиниця, істотність, консерватизм і розкриття інформації.

Положення № 4 "Основні концепції та принципи, що лежать в основі фінансової звітності бізнес-підприємств" є однією з найбільш значущих розробок АРВ. Воно розглядає фундаментальні ідеї, на яких ґрунтується фінансова звітність.

У 1966 році Американська асоціація бухгалтерів (ААА) випустила Положення про базову теорію бухгалтерського обліку (ASOBAT), яке зосереджувалося на "корисності" фінансової звітності, вважаючи бухгалтерський облік процесом виявлення, вимірювання та передачі економічної інформації для прийняття обґрунтованих рішень користувачами цієї інформації.

Відповідно до Звіту Трублада, опублікованого у 1974 році, розпочалася офіційна розробка американських концептуальних основ бухгалтерського обліку. Протягом наступних 15 років, аналогічні документи були розроблені в Австралії, Канаді, Великобританії та на міжнародному рівні, покладаючи основу для майбутньої Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів.

Ця Концептуальна основа, що з'явилася в результаті діяльності американських та міжнародних органів з бухгалтерського обліку, узгоджується з американськими стандартами, про що свідчить їхня змістовна близькість і хронологічна послідовність.

Концептуальна основа продовжує еволюціонувати. Наприклад, у 2010 році Рада з МСФЗ внесла суттєві зміни до Концептуальної основи, виданої у 1989 році. Ці зміни важливі для інвесторів як основних користувачів звітності, адже вони сприяють кращому розумінню суті фінансової інформації.

Однак, існує проблема в класичному бухгалтерському обліку: він орієнтований переважно на фінансові дані, тоді як інтереси користувачів звітності вимагають більш широкого спектру інформації, включаючи

нефінансові дані. У зв'язку з цим, оновлення та модифікація концептуальних основ є важливою для відображення ширшого спектру інтересів користувачів. Відмінності між старою і новою редакціями Концептуальних основ представлені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Зміни та особливості в оновленій версії порівняно з попередньою редакцією  
Концептуальних засад [29]

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

Зміни, внесені до Концептуальних основ фінансової звітності, мають на меті створити єдину, комплексну концепцію інтегрованої звітності, яка будуватиметься навколо ключових стратегічних завдань організації, її бізнес-моделі та системи корпоративного управління, причому фінансова звітність продовжує залишатися основою фінансової інформації компанії.

Ціль Концептуальних основ полягає у забезпеченні послідовного та логічного підходу до формулювання МСФЗ. Концептуальні основи містять основні концепції, які Рада з МСФЗ використовує при створенні стандартів. Велика частина вимог МСФЗ відповідає цим концепціям. Водночас, обмеження, пов'язані з економічністю обліку, іноді перешкоджають повному розкриттю якісних характеристик або інших ключових концепцій.

Мета фінансової звітності загального призначення полягає в наданні інформації, корисної для інвесторів та кредиторів, для ухвалення ними рішень

щодо ресурсів організації. Ця інформація стосується купівлі, продажу, утримання фінансових інструментів, а також надання чи погашення позик і кредитів. Для оцінки перспектив організації щодо майбутніх грошових надходжень, інвесторам та кредиторам потрібна інформація про ресурси організації, її вимоги, а також про ефективність управління ресурсами.

Таким чином, фокус фінансової звітності зміщується на задоволення інформаційних потреб постачальників капіталу, що відображає еволюцію цілей та підходів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Фінансова інформація набуває прогностичної вартості, коли вона допомагає в прогнозуванні майбутніх результатів. Також вона має підтверджуючу цінність, оскільки може використовуватися для перевірки або коригування минулих прогнозів. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неточне відображення може впливати на рішення, прийняті на її основі. Поняття суттєвості залежить від конкретної діяльності компанії, тому Концептуальна основа не встановлює конкретний поріг суттєвості.

Інформація вважається повною, коли вона дозволяє користувачам повноцінно розуміти економічні явища, відображені у фінансовій звітності, зокрема на основі даних, описів і пояснень в Примітках. Нейтральність інформації означає, що вона подана без упередженості і не спотворена умисними маніпуляціями. При цьому важливо розуміти, що навіть об'єктивно подана інформація може впливати на рішення користувачів. Відсутність помилок у фінансовій звітності не обов'язково означає абсолютну точність, але свідчить про те, що під час її складання було дотримано встановлених процедур.

Застосування якісних характеристик у процесі оцінки фінансової звітності сприяє підвищенню корисності поданої інформації. У ситуаціях, коли виникає необхідність зробити вибір між актуальністю і точністю інформації, важливо враховувати наявність якісних характеристик, що посилюють звітність, таких як порівнянність, своєчасність та зрозумілість.

Порівнянність інформації в звітності забезпечує можливість оцінювати зміни у фінансових показниках підприємства з часом, а також порівнювати ці показники між різними компаніями. Це важливо, адже дозволяє визначити

динаміку та тенденції розвитку підприємства, а також оцінити його конкурентоспроможність і інвестиційну привабливість. Однорідність порівняльної інформації полягає у відображенні схожих елементів однаково, а різних елементів – різними способами.

Верифікованість підкреслює важливість надійності перевірки даних. Це означає, що інформація може бути підтверджена незалежними засобами, надаючи впевненість у її точності і правильності.

Своєчасність важлива для забезпечення доступності інформації інвесторам та кредиторам у потрібний момент для прийняття обґрунтованих рішень.

Зрозумілість інформації важлива, оскільки вона повинна бути представлена таким чином, щоб бути зрозумілою і однозначною для зацікавлених користувачів, які мають відповідні знання та інтереси. У разі складної інформації інвестори чи кредитори можуть звернутися за допомогою до професійних консультантів для її правильного розуміння.

В українській нормативно-правовій базі з питань бухгалтерського обліку, зокрема в НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [58], викладено основні принципи, що керують підготовкою фінансової звітності. Ці принципи включають такі аспекти, як самостійність підприємства, безперервність його діяльності, періодичність звітності, використання історичної собівартості, принцип нарахування доходів і витрат, необхідність повного висвітлення інформації, послідовності у веденні обліку, обачності, дотримання принципу переваги сутності над формою та використання єдиного грошового вимірника. Однак цей перелік недостатньо чітко розмежовує між собою принципи та якісні характеристики фінансової звітності.

Згідно з Концептуальною основою МСФЗ [29], фінансова звітність має будуватися на базовому припущенні про безперервність діяльності підприємства. Це передбачає, що підприємство планує продовжувати свою діяльність у майбутньому, без наміру або необхідності припинення або істотного скорочення масштабів своїх операцій. Таке припущення є фундаментальним для розуміння фінансового стану підприємства та ухвалення рішень його зацікавленими сторонами.

Фінансова звітність, як правило, формується з виходу з припущення про безперервність діяльності організації. Це означає, що підприємство не планує припинення своєї діяльності чи значного скорочення обсягів операцій у найближчому майбутньому.

У контексті цього припущення, активи і зобов'язання оцінюються не на основі їх ліквідаційної вартості, а з урахуванням їх тривалого використання та фактичних витрат, пов'язаних із їх придбанням та утриманням.

Розвиток ринкових відносин і інтеграція України в світову економіку вимагають забезпечення користувачів адекватною інформацією про діяльність суб'єктів господарювання через систему бухгалтерського обліку, яка базується на Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ).

Логіка і інституційні засади впровадження МСФЗ в Україні відображені на рисунку 2.1.

За інформацією, наведеною на рисунку 2.1, у першому етапі рекомендується провести аналіз переваг та проблем запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у різних країнах. Цей аналіз має враховувати соціально-економічний розвиток країн, їхнє місце у міжнародних інвестиційних процесах та загальні макроекономічні тенденції. Отримані дані допоможуть розробити рекомендації для поліпшення якості корпоративної звітності в Україні, виходячи з аналізу макроекономічних і інституційних основ впровадження МСФЗ.

На другому етапі, опираючись на світовий досвід застосування МСФЗ у різних секторах економіки та за умов різноманітного макроекономічного та інституційного середовища, необхідно оцінити вплив переваг та класифікувати основні проблеми впровадження МСФЗ на державному рівні в Україні. Цей підхід дозволить більш детально зрозуміти та адресувати виклики, з якими зіштовхнеться Україна при адаптації до міжнародних стандартів у сфері фінансової звітності.

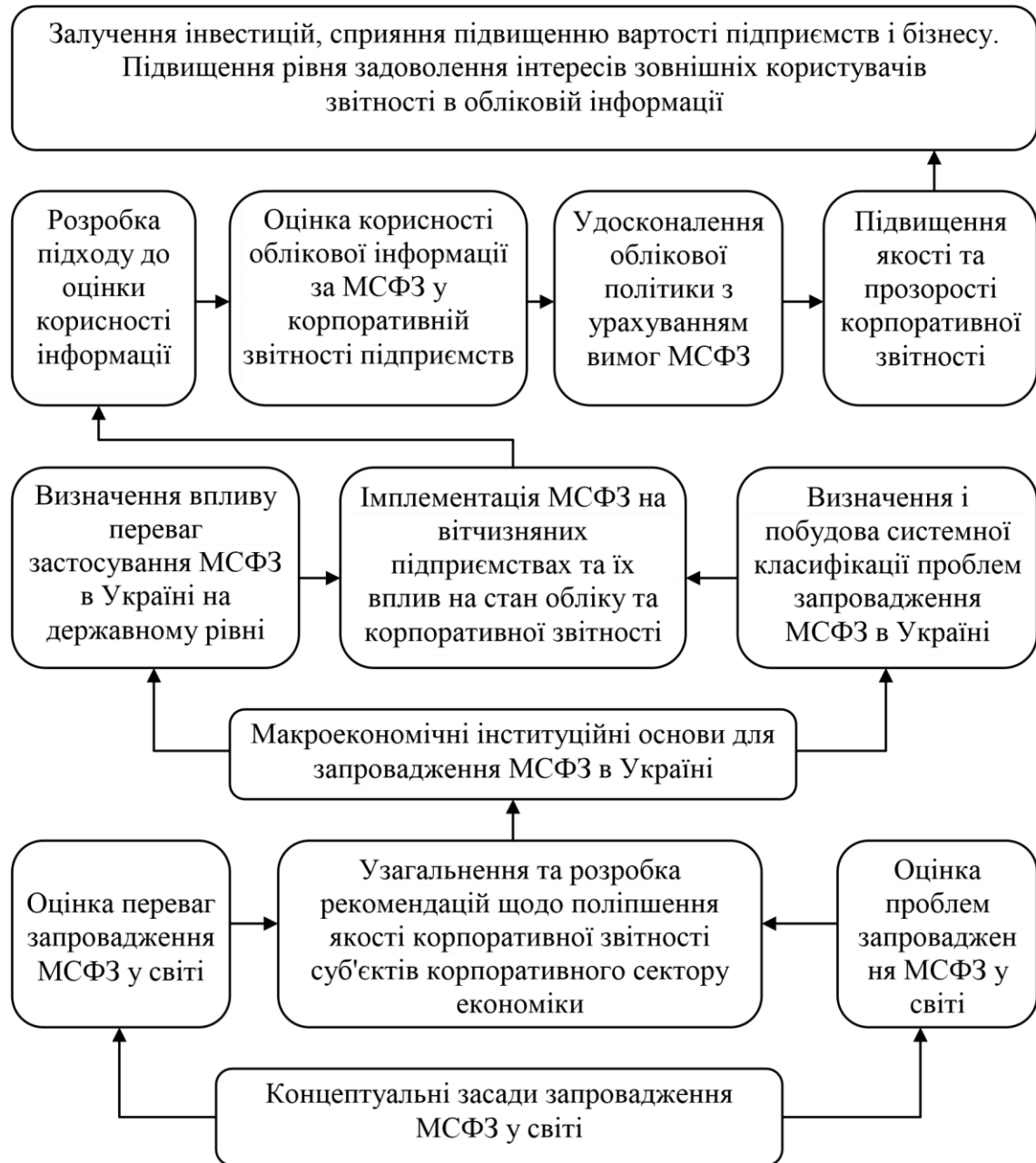


Рис. 2.1. Послідовний та інституційний підхід до впровадження МСФЗ в Україні

Висновок щодо організаційного етапу впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні наголошує на необхідності розробки та впровадження практичних інструментів, які б дозволили вітчизняним підприємствам ефективно використовувати методологію МСФЗ у своїй діяльності. На цьому етапі акцент робиться на теоретичному обґрунтуванні концептуального підходу до оцінки корисності інформації, зокрема облікової інформації за МСФЗ у корпоративній звітності підприємств. Такий підхід дозволить формувати облікову політику, яка відповідатиме особливостям бізнес-

середовища компанії та буде узгоджена з концептуальними засадами та практиками МСФЗ.

Застосування запропонованої логічної послідовності імплементації МСФЗ в Україні допоможе підвищити якість та прозорість корпоративної звітності компаній, що відображає інформацію про їх діяльність відповідно до реального стану справ і враховує інтереси різних стейкхолдерів.

Також були сформульовані рекомендації щодо національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на основі дослідження проблем формування та застосування Концептуальної основи МСФЗ, які викладені у таблиці 2.2. Ці рекомендації мають на меті забезпечити гармонізацію національних стандартів з міжнародними, а також вдосконалення та узгодження методологічних підходів у сфері бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.2

Пропозиції стосовно розробки Концептуальної основи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України [52]

<i>Елемент Концептуальної основи</i>	<i>Пропозиції щодо формулювання</i>
Мета фінансової звітності загального призначення	Задача полягає у забезпеченні доступу до фінансових даних про компанію, які важливі як для поточних, так і для потенційних інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін для прийняття ними обґрунтованих рішень щодо вкладення ресурсів у дану організацію, а також забезпечення чіткої фінансової картини для можливих інвестицій; аналіз ризиків та невизначеностей, існуючих в компанії; відстеження змін у створенні вартості корпорацією; прогнозування та оцінювання реальної вартості корпорації
Якісні характеристики корисної інформації	користь; прозорість; достовірне представлення; порівняльність; можливість перевірки; актуальність; зрозумілість
Принципи	принцип безперервності

Структурно-логічна схема, представлена на рисунку 2.2, відображає модель формування Концептуальної основи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, засновану на принципах Концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ. Ця схема є важливим інструментом, що вказує на взаємозв'язки між різними елементами інституційного фундаменту, необхідного для розвитку якісної корпоративної звітності. Вона також демонструє ключові

складові, які враховуються при формуванні корпоративної звітності та які детально аналізуються в подальших розділах дослідження.

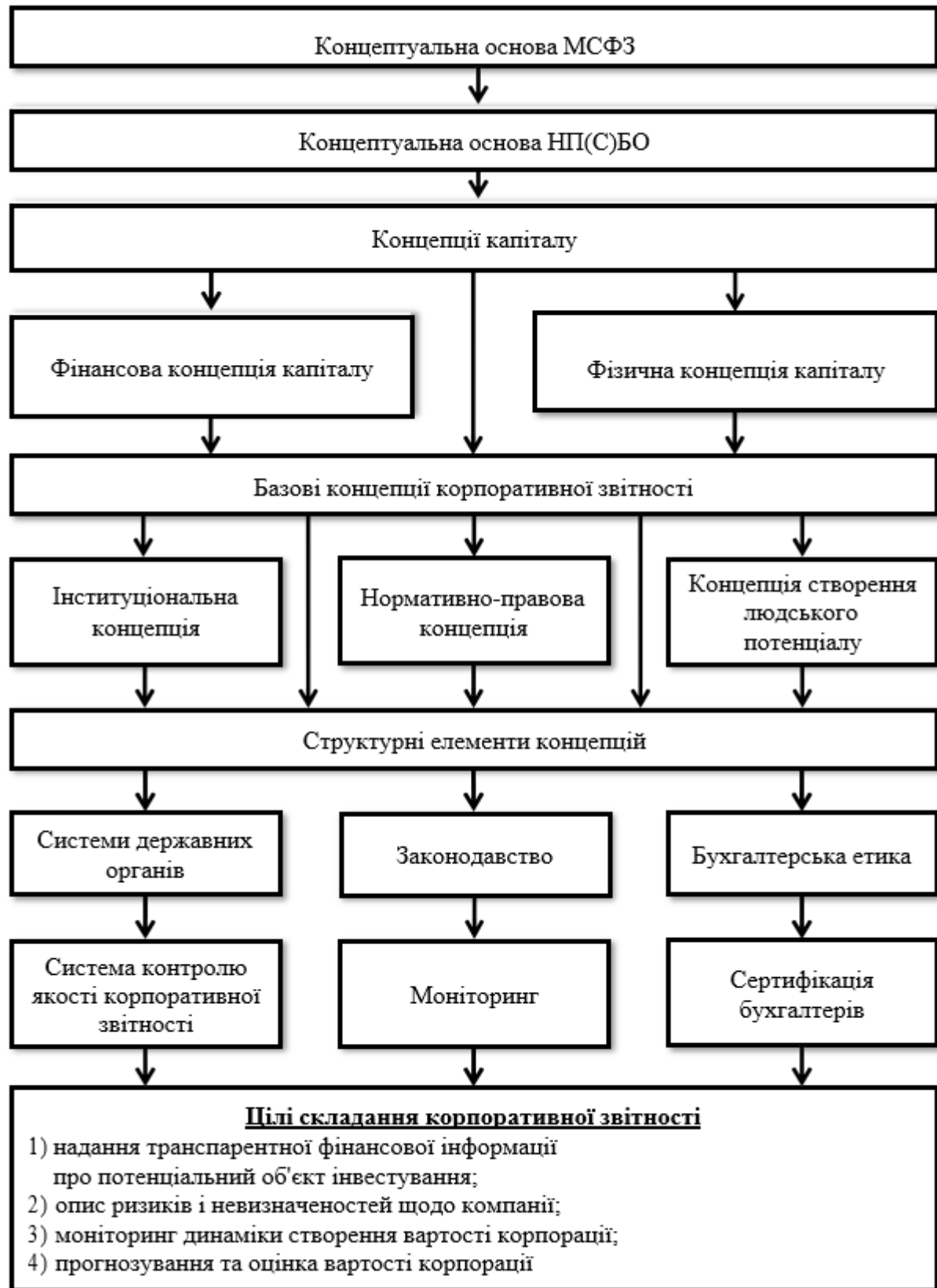


Рис. 2.2. Організаційно-структурна модель розробки Концептуальної основи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Ця модель відіграє важливу роль у визначенні стратегічних напрямів розвитку бухгалтерського обліку в Україні, а також у підвищенні якості корпоративної звітності, що є особливо актуальним у контексті інтеграції України до світової економіки та вимог міжнародних інвесторів. Схема допомагає зрозуміти, яким чином національні стандарти повинні бути адаптовані до міжнародних вимог, та які ключові аспекти потрібно враховувати при цій адаптації.

З огляду на потребу підвищення конкурентоспроможності українських компаній та їх позицій на міжнародних ринках, важливість залучення іноземних інвестицій, вирішальним стає надання якісної фінансової інформації про діяльність цих компаній через корпоративну звітність. Така звітність є ключовим інструментом для інвесторів та кредиторів при прийнятті рішень про фінансування. Вивчення та розвиток концептуальних основ фінансової звітності, особливо в контексті МСФЗ, є важливим для удосконалення методології національних стандартів.

У результаті аналізу еволюції цих концепцій було розроблено підходи щодо Концептуальних засад складання фінансової звітності відповідно до П(С)БО, включаючи пропозиції щодо визначення цілей, принципів, якісних характеристик і елементів корпоративної звітності. Це сприяє удосконаленню теоретичної основи національних стандартів, забезпечує їх більшу конвергенцію з міжнародними вимогами та підвищує транспарентність звітності.

Дослідження виявило значні розбіжності між принципами МСФЗ та П(С)БО, а також тенденцію до розширення панелі показників фінансової звітності за МСФЗ, що вказує на зростаючу роль інтегрованої звітності з включенням фінансових та нефінансових показників. Такий підхід забезпечує комплексне розуміння економічного стану компанії та її перспектив, сприяє ухваленню обґрунтованих управлінських рішень та задоволенню інформаційних потреб стейкхолдерів.

## **2.2. Аналіз корисності облікової інформації в корпоративних звітних документах**

Корпоративна звітність, що моделюється на основі внутрішньої звітності, має відображати не тільки минулі фінансові показники та майновий стан компанії, але й прогнози щодо майбутнього. Це особливо важливо, оскільки американські корпорації показали, що інформація, необхідна для ухвалення управлінських рішень, може відрізнятися від тієї, яку керівництво вважає корисною. Так, детальна інформація не завжди є необхідною для ефективного управління, а її корисність часто залежить від якості управління та задоволення потреб клієнтів.

Зовнішня інформація в корпоративній звітності повинна включати аналіз ринку, конкурентного середовища, а також нормативно-правової бази. Це дозволяє інвесторам краще зрозуміти ринкові умови, динаміку і тенденції, що впливають на діяльність компанії.

Внутрішня інформація, представлена в звітності, має базуватися на стратегії створення та управління вартістю. Вона повинна відображати, як бізнес-стратегія компанії пов'язана з її здатністю створювати цінність, генерувати грошові потоки та управляти стратегічними та тактичними ризиками. Така інформація є важливою для розуміння стейкхолдерами потенціалу компанії та її довгострокових перспектив.

Управління вартістю включає аналіз фінансових показників компанії порівняно з конкурентами, зосереджуючись на таких аспектах як загальна прибутковість акцій, грошові потоки, управління ризиками та методах створення вартості. Важливим інструментом у цьому процесі є показник економічної доданої вартості (EVA), який дозволяє оцінити ефективність використання інвестованого капіталу.

У звітності компаній часто включаються не тільки фінансові, але й нефінансові показники, такі як інновації, інтелектуальний капітал, торгові марки, бази даних, людські ресурси та репутація корпорації. Оцінка цих активів може

бути складною, але вони надзвичайно важливі для розуміння цінності та потенціалу компанії.

Деякі корпорації, як, наприклад, Axcan Pharma, Coloplast Group, SAS та Shell, включають у свою звітність інформацію про свої інновації, інтелектуальний капітал, ланцюги постачання-обслуговування та репутацію. Ці показники є порівнянними з аналогічними даними інших компаній і важливими для визначення загального стану та ефективності корпорації, а також її позиції на ринку.

Інтегрована звітність, яка включає в себе не тільки фінансову, але й нефінансову інформацію, стала продовженням практики включення різноманітних видів інформації в корпоративну звітність. Ця тенденція відображає зростаючу потребу в більш всебічному розумінні діяльності та впливу компанії.

У рамках МСФЗ, облікова політика компанії формується на основі вибраних принципів, методів, правил та підходів, що дозволяють ефективно підготувати та представити фінансову звітність. В українському контексті, П(С)БО також враховують бухгалтерський облік у своїх вимогах до облікової політики.

Цікаво, що у МСФЗ існує певна гнучкість у виборі підходів до відображення діяльності підприємства в звітності. Наприклад, згідно з МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість", основний варіант відображення інвестицій – це первісна вартість, але існує альтернативний підхід – справедлива вартість. Аналогічно, МСБО(ІAS) 16 допускає оцінку основних засобів за історичною вартістю або переоціненою вартістю, з вимогою розкриття в примітках додаткової інформації про методи переоцінки та відомостей про незалежного оцінювача, у випадку вибору альтернативного методу.

Такий підхід відображає не лише фінансові, але й стратегічні аспекти ухвалення рішень, даючи змогу компаніям більш гнучко реагувати на зміни у бізнес-середовищі та більш точно відображати реальну вартість своїх активів.

Зміна облікової політики може бути виправдана, якщо нові правила забезпечують більшу доречність та надійність інформації, що формується.

Облікова політика формується на основі професійного судження щодо об'єктів, які не регулюються конкретними стандартами, або на основі концептуальних засад підготовки і подання фінансової звітності.

Ступінь розкриття облікової інформації має значний вплив на практику міжнародного бізнесу. З одного боку, розкриття додаткової інформації може збільшити ліквідність акцій компанії, але з іншого боку, це може призвести до зниження конкурентоспроможності або великих витрат через "надмірне" розкриття інформації.

Інвестори для оцінки ділового ризику потребують відповідної інформації про корпорацію. Корпорації з високим рівнем інформаційної прозорості зазвичай платять за ризик меншу інформаційну премію, що призводить до зниження загальної вартості капіталу. Якісне розкриття інформації в звітності означає, що дані про корпорацію є надійними та зрозумілими, дозволяючи стейкхолдерам покладатися на цю інформацію при оцінці довгострокових перспектив компанії.

Забезпечення якісного розкриття інформації у звітності – це ключовий елемент для підтримки довіри інвесторів та зниження інвестиційних ризиків.

Формат облікової політики залежить від того, як компанія організує свій облік за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Існують два основних підходи до формування звітності за МСФЗ на підприємствах:

1. Паралельне ведення обліку: Компанія веде облік за українськими стандартами та МСФЗ одночасно протягом звітного періоду. Звітність відповідає МСФЗ і базується на облікових записах, зроблених протягом періоду.

2. Трансформація звітності: Компанія складає звітність за національними стандартами, а потім трансформує її в звітність за МСФЗ без паралельного ведення обліку.

Вибір між цими двома варіантами залежить від того, чи вважаються поточні облікові дані, які ведуться або можуть вестися за МСФЗ, важливими для прийняття управлінських рішень внутрішніми користувачами бухгалтерської інформації.

МСФЗ надають компаніям гнучкість у виборі методологічних підходів до відображення господарських операцій, групування та оцінки елементів звітності,

передбачаючи формування компанією власної облікової політики. Ця можливість відрізняється від національних стандартів, оскільки МСФЗ надають більше значення професійному судженню бухгалтера.

Формування облікової політики необхідне в обох вищезазначених варіантах організації облікової системи компанії. Мета складання звітності за МСФЗ полягає у наданні корисної інвестиційній аудиторії інформації про компанію, що впливає на значимість процесу формування облікової політики. Ця значимість виражається у залежності управлінських рішень від змісту звітності компанії, який, в свою чергу, сильно залежить від обраної облікової політики.

МСБО (IAS) 8 "Облікові політики, зміни в розрахункових облікових оцінках і помилки" [46] охоплює питання, пов'язані з вибором та застосуванням облікових політик, а також з виправленням помилок і змінами в облікових оцінках, які були допущені в минулому. Цей стандарт визначає, як компанії повинні відображати в фінансовій звітності події, які виникають внаслідок змін у обліковій політиці чи облікових оцінках, а також як виправляти помилки.

МСБО (IAS) 1 "Подання фінансової звітності" [51] встановлює основні вимоги до розкриття інформації в обліковій політиці. Він деталізує, які статті повинні бути представлені у звітності та примітках до фінансових звітів, зокрема об'єкти обліку, такі як основні засоби, фінансові активи та зобов'язання.

Важливо, що вибір та застосування облікової політики має базуватися на відповідних МСФЗ, які регламентують порядок обліку та розкриття інформації за окремими об'єктами. Це гарантує, що облікова інформація буде корисною для інвесторів, позикодавців та інших кредиторів при прийнятті рішень щодо компанії.

Особливе значення мають витрати на амортизацію, які відображають споживання корисного потенціалу основних засобів. Вони часто є суттєвою статтею витрат, особливо для підприємств, у яких основні засоби є значним ресурсом. Це може включати витрати на амортизацію виробничих заводів, автопарків, магазинів, офісних будівель тощо. Ці витрати впливають на фінансові результати діяльності підприємства та важливі для аналізу інвесторами та іншими зацікавленими сторонами.

МСБО (IAS) 16 "Основні засоби" та П(С)БО 7 "Основні засоби" встановлюють порядок обліку основних засобів, проте між ними існують деякі розбіжності.

Згідно з МСБО (IAS) 16, первісна вартість основного засобу може включати "суму сплачених грошових коштів або еквівалентів грошових коштів" або "справедливу вартість іншого зустрічного надання, переданого для придбання активу на момент його придбання або спорудження" [52, МСБО (IAS) 16, п. 6]. Цей стандарт не містить окремих вимог до оцінки первісної вартості в різних ситуаціях придбання.

На противагу цьому, П(С)БО 7 передбачає різний порядок визначення первісної вартості основних засобів залежно від способу їх придбання. Український стандарт встановлює конкретніше регулювання цього процесу.

Ці відмінності між двома стандартами можуть впливати на методологію обліку основних засобів на підприємствах, що ведуть облік за обома стандартами. Зокрема, компанії, які адаптують свій облік з національних стандартів на МСФЗ, можуть стикатися з необхідністю переоцінювати свої активи з метою відповідності міжнародним вимогам.

В Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО/IAS) 16 визначено, що вартість основних засобів, отриманих без використання грошових коштів, може відрізнитися від їх справедливої вартості лише у двох ситуаціях: якщо обмін не має комерційного характеру або коли неможливо надійно оцінити справедливу вартість як отриманого, так і переданого активу. У цих випадках вартість активу визначається на основі балансової вартості переданого активу. Справедлива вартість в МСБО (IAS) 16 визначена як ціна, за якою актив можна обміняти у взаємодії між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

На відміну від МСБО (IAS) 16, українські Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 7 не передбачають оцінювання основних засобів за справедливою вартістю. Втім, оцінювання безоплатно отриманих об'єктів за ринковою вартістю, згідно з П(С)БО 7, може відповідати критеріям справедливої вартості за МСБО (IAS) 16, за умови, що існує достатньо порівнянних ринкових угод з подібними об'єктами. Однак, слід врахувати, що

терміни "ринкова вартість" і "справедлива вартість" не є абсолютно взаємозамінними, оскільки використання ринкових цін є лише одним зі способів визначення справедливої вартості.

Згідно з МСБО (IAS) 16, існують два варіанти подальшої оцінки основних засобів: за первісною вартістю та за переоціненою вартістю. Хоча українські П(С)БО 7 безпосередньо не передбачають такого підходу, вони дозволяють переоцінку активів, якщо їх справедлива вартість значно відрізняється від залишкової вартості на дату балансу, що можна вважати частково аналогічним моделям, визначеним в МСБО (IAS) 16.

Модель переоцінки в МСБО (IAS) 16 дозволяє оцінити об'єкт основних засобів, справедлива вартість якого може бути достовірно оцінена, за переоціненою величиною, яка дорівнює його справедливій вартості на дату переоцінки, мінус будь-яка накопичена амортизація та збитки від знецінення, що накопичилися після цього. У той час як МСБО (IAS) 16 дозволяє оцінку за справедливою вартістю та вимагає обліку знецінення, українські П(С)БО 7 не передбачають подібного підходу, що може призвести до відмінностей у подальшій оцінці основних засобів між звітністю, складеною відповідно до українських та міжнародних стандартів.

Що стосується амортизації, МСБО (IAS) 16 пропонує різні методи нарахування амортизації, які включають прямолінійний, зменшувальний залишок, кумулятивний метод та нарахування амортизації пропорційно до обсягу випущеної продукції. Ці методи є сумісними з методами, передбаченими українськими П(С)БО 7. Хоча українські компанії часто використовують прямолінійний метод амортизації, особливо з метою узгодження фінансового та податкового обліку, важливо враховувати, що не всі об'єкти основних засобів рівномірно передають свою вартість на витрати виробництва протягом терміну корисного використання. Отже, вибір методу амортизації має враховувати специфіку активів та спосіб їх використання в діяльності компанії.

Оцінка інвестиційного потенціалу корпорації інвестором передбачає аналіз прогнозних показників її прибутковості, ліквідності та фінансової стійкості. Однак, прогнозування завжди несе в собі ризик помилок, особливо у

випадку нестабільних корпоративних умов. В українському контексті, з огляду на складну економічну та політичну ситуацію, важливим є аналіз імовірності банкрутства та управління ризиками.

В міжнародній практиці існує вимога розкривати у звітності всі істотні ризики, включаючи ризик банкрутства. Це допомагає стейкхолдерам оцінити, чи зможе компанія підтримувати позитивну динаміку фінансових результатів, ефективно управляти оборотним капіталом та виконувати зобов'язання перед кредиторами.

Особливе значення в українському контексті набуває розкриття інформації про знецінення активів. МСБО (IAS) 36 «Зменшення корисності активів» визначає процедуру розрахунку величини уцінки активів. Цей стандарт є важливим для оцінки справедливої вартості активів та їх потенційного знецінення, особливо в умовах економічної нестабільності. В українських стандартах відповідником МСБО (IAS) 36 є П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», який регулює процедури оцінки знецінення активів в українському обліку.

Враховуючи важливість цих аспектів, інвесторам необхідно звертати особливу увагу на якість та достовірність фінансової інформації, яку надає корпорація, а також на оцінку потенційних ризиків, пов'язаних з її діяльністю.

Оцінка зменшення корисності активів є ключовим аспектом у фінансовому обліку та управлінні активами. Згідно з МСБО (IAS) 36, основними ознаками, що можуть вказувати на потенційне зменшення корисності активу, є значні зміни в технологіях, економічних умовах, кон'юнктурі ринку, а також моральне старіння чи фізичне пошкодження активу.

Процес визначення зменшення корисності активу включає наступні кроки:

1. Оцінка Відшкодування: Визначається за двома параметрами:

- Справедлива Вартість за Вирахуванням Витрат на Продаж: Це вартість, за якою актив може бути проданий в поточних ринкових умовах з вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем.

– Цінність Використання: Базується на дисконтованій вартості майбутніх грошових потоків, які очікується отримати від використання активу. При цьому враховуються інфляційні очікування та ставка дисконту.

2. Порівняння з Балансовою Вартістю: Якщо очікувана вартість відшкодування нижча за балансову вартість активу, виникає потреба у визнанні знецінення.

3. Відображення у Фінансовій Звітності: Зменшення балансової вартості активу внаслідок знецінення відображається як витрати у поточному періоді, за винятком випадків, коли це зменшення може бути віднесене на капітал, сформований за рахунок попередньої переоцінки цього активу.

Цей процес є важливим для забезпечення точності та актуальності фінансової звітності, дозволяючи інвесторам та іншим зацікавленим сторонам отримувати реалістичне уявлення про вартість та потенціал активів компанії. Це, у свою чергу, сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень та формуванню ефективної стратегії управління активами.

Перерахунок балансової вартості основних засобів та нематеріальних активів (НМА) до справедливої вартості є важливим кроком для забезпечення точності та релевантності фінансової звітності українських підприємств. Оцінка корисності такої інформації важлива як для внутрішнього управління, так і для зовнішніх користувачів звітності, особливо інвесторів та кредиторів.

МСБО (IAS) 38 "Нематеріальні активи" та П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" регулюють облік нематеріальних активів, однак існують відмінності між цими стандартами:

1. Первісне визнання НМА – Об'єднання через Інвестиції: В МСБО (IAS) 38 визначено, що НМА, отримані в результаті об'єднання бізнесу, повинні бути визнані та оцінені за справедливою вартістю. В П(С)БО 8 такий підхід не регламентовано.

2. Щорічний Огляд Вартості НМА: МСБО (IAS) 38 вимагає регулярного перегляду вартості НМА та визначення знецінення. В українському стандарті ця вимога відсутня.

Таблиця 2.3

Критерії користі бухгалтерських даних щодо оцінки знецінення активів [49]

№ з/п	Показники	Відношення показника до:		Предметна площина розкриття корисної інформації
		Облікової політики	Облікової оцінки	
1	Перегляд балансової вартості ОЗ і НМА для визначення чи існують ознаки знецінення	+		- сума збитків від знецінення, визнана протягом періоду; - стаття у звіті про сукупний дохід, у яку включені збитки від знецінення; - сума повернення збитків від знецінення, визнана протягом періоду, і стаття звіту про сукупний дохід, у яку ці збитки повертаються; - сума збитків від знецінення / повернення збитків від знецінення, віднесених на інший сукупний дохід протягом періоду
2	Визначення ОГТК	+		ОГТК, до складу яких входять активи з невизначеним строком корисного використання
3	Визначення справедливої вартості	+		Основа визначення справедливої вартості
4	Визначення цінності використання		+	
5	Списання суми збитків від знецінення		+	
6	Списання повернення суми збитків від знецінення		+	
7	Ключові припущення і оцінки		+	- опис ключових припущень, які закладені в прогноз потоків ОГТК; - період, стосовно якого прогнозувалися потоки грошових коштів; - темпи зростання потоків грошових коштів, використані для екстраполяції прогнозу; - ставка дисконту, використана при складанні прогнозу; - аналіз чутливості до змін ключових припущень
8				Нерозподілення гудвілу
9				ОГТК, у які входять активи з невизначеним строком корисної служби

3. Критерії Визнання НМА: МСБО (IAS) 38 чітко визначає критерії для визнання НМА, тоді як П(С)БО 8 надає лише загальні вказівки.

4. Об'єднання Бізнесу, Внутрішньо Створені Бренди та Торгові Марки: МСБО (IAS) 38 включає облік НМА, отриманих в процесі об'єднання бізнесу, та забороняє капіталізацію внутрішньо створених брендів та торгових марок. В П(С)БО 8 ці аспекти не розглядаються.

Для українських компаній це означає, що при складанні фінансової звітності за міжнародними стандартами вони мають враховувати ці відмінності та забезпечувати адекватне розкриття інформації про НМА, що включає, серед іншого, показники, відображені в таблиці 2.4 дослідження. Важливо відобразити корисність такої інформації, щоб вона могла ефективно використовуватися для прийняття управлінських та інвестиційних рішень.

Аналіз стандартів МСБО (IAS) 2 "Запаси" і П(С)БО 9 "Запаси" демонструє важливі відмінності у класифікації, визнанні, оцінці та відображенні запасів у фінансовій звітності. Основні розбіжності між цими стандартами полягають у наступному:

1. Структура Запасів: МСБО (IAS) 2 не вказує конкретну структуру запасів, надаючи загальне визначення та приклади. У той час як П(С)БО 9 визначає конкретні об'єкти, що можуть належати до запасів. Це робить поняття "запаси" в міжнародному стандарті ширшим порівняно з українським стандартом.

2. Собівартість Запасів: Обидва стандарти збігаються щодо принципів формування первісної вартості запасів. В обох випадках до собівартості включаються прямі витрати, пов'язані з придбанням або виготовленням запасів, а також витрати на транспортування та інші витрати, безпосередньо пов'язані з процесом придбання.

Ці відмінності мають важливе значення для українських компаній, які прагнуть адаптувати свою фінансову звітність до міжнародних стандартів. Вони повинні бути уважні при класифікації та оцінці запасів, а також у розкритті відповідної інформації у своїх фінансових звітах, щоб відповідати міжнародним вимогам та очікуванням стейкхолдерів.

Таблиця 2.4

Ключові індикатори корисності бухгалтерських даних про нематеріальні активи

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

Таблиця 2.5

Ключові метрики ефективності облікової інформації, пов'язаної зі запасами

[45]

№ з/п	Показники	Відношення показника до:		Предметна площина розкриття корисної інформації
		Облікової політики	Облікової оцінки	
1	Принципи облікової політики, прийняті для оцінки запасів	+		– застосований метод обрахунку собівартості продукції.
2	Балансова вартість			<ul style="list-style-type: none"> <li>– загальна балансова оцінка запасів та їх вартість за категоріями, які використовує підприємство.</li> <li>– балансова вартість запасів, які реєструються за їхньою справедливою вартістю після вирахування витрат на продаж.</li> <li>– балансова вартість запасів, що використовуються як гарантія за зобов'язаннями.</li> </ul>
3	Витрати періоду			<ul style="list-style-type: none"> <li>– обсяг запасів, відображений як витрати за звітний період.</li> <li>– розміри будь-яких списань вартості.</li> <li>– величина компенсації за будь-яке раніше проведене списання, яке враховується як дохід.</li> <li>– опис обставин чи подій, які спричинили відновлення списаних запасів.</li> </ul>

Важливість розкриття інформації про запаси відповідно до їх корисності підкреслюється в табл. 2.5. В контексті міжнародних стандартів, МСБО (IAS) 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи" вважається одним зі складних, що ставить перед українським обліком виклики у розробці еквівалентного стандарту. На даний момент відповідні положення частково охоплені П(С)БО 11 "Зобов'язання", але повністю не відповідають IAS 37.

Важливість цього стандарту зумовлена потребою в розкритті корисної інформації, особливо в контексті резервів, умовних зобов'язань та умовних активів. Основні показники облікової інформації щодо цих аспектів, які вважаються значущими для забезпечення корисності інформації, викладені в табл. 2.6.

Облік податкових зобов'язань компаній є ключовим елементом фінансової звітності, що вимагає особливої уваги через варіативність підходів до їх відображення. МСФЗ регулює це питання через МСБО (IAS) 12 "Податки на прибуток" [50], тоді як українська система національних стандартів використовує П(С)БО 17 "Податок на прибуток" [67].

Обидва стандарти зобов'язують компанії відображати у фінансовій звітності не тільки поточні, але й відстрочені податкові зобов'язання та активи, проте підходи до визначення цих показників різняться. У П(С)БО 17 відстрочені податкові зобов'язання (активи) виникають через тимчасові різниці, які є доходами та витратами, формуючи балансовий прибуток в одному періоді і податкову базу в іншому. Така тимчасова різниця визначається як розбіжність між бухгалтерською оцінкою активу або зобов'язання та їх податковою базою [67, п. 3].

МСБО (IAS) 12 характеризує таку різницю як термінову [50, МСБО (IAS) 12, п. 17], підкреслюючи необхідність розуміння тимчасового аспекту цих різниць. Різниця між цими підходами може впливати на спосіб відображення податкових зобов'язань та активів у фінансовій звітності, що є критичним для точності та прозорості звітності, особливо в контексті інформаційних потреб інвесторів і кредиторів.

Причини виникнення податкових різниць, які впливають на розрахунок податкових зобов'язань, можна визначити на основі положень Податкового кодексу України [72]. Він визначає перелік обставин, через які фінансовий результат до оподаткування може збільшуватися або зменшуватися. Це включає різниці, викликані відмінностями між обліковими та податковими правилами.

Таблиця 2.6

Індикатори значущості облікових даних щодо резервів, потенційних зобов'язань та потенційних активів [47]

№ з/п	Показники	Відношення показника до:		Предметна площина розкриття корисної інформації
		Облікової політики	Облікової оцінки	
1	Клас резервів	+		<ul style="list-style-type: none"> <li>– балансова вартість на початку та на кінці облікового періоду;</li> <li>– створення додаткових резервів у періоді, включно зі збільшення існуючих резервів;</li> <li>– розміри використаних сум (тобто фактично понесених та списаних з резерву) протягом періоду;</li> <li>– суми резервів, що були відновлені та не використані у періоді;</li> <li>– збільшення дисконтованих сум протягом звітного періоду внаслідок часових змін та варіацій ставок дисконтування;</li> </ul>
2	По кожному виду резервів			<ul style="list-style-type: none"> <li>– конкретна інформація про природу зобов'язань та очікуваний час ліквідації відповідних економічних переваг;</li> <li>– невизначеність щодо розміру та термінів ліквідації;</li> <li>– розмір будь-якого очікуваного відшкодування, з уточненням суми активу, який був визначений у контексті цього очікуваного відшкодування.</li> </ul>

МСБО (IAS) 12 застосовує метод зобов'язань за балансом, який вимагає від компаній відображати у своєму балансі всі відкладені податкові зобов'язання та активи. Ці зобов'язання та активи виникають через різниці між балансовою

вартістю активів і зобов'язань та їх податковою базою, тобто сумою, призначеною для активу або зобов'язання у контексті оподаткування. Ці різниці відображаються в таблиці 2.7 [50], демонструючи важливість розуміння податкових різниць для точності податкового обліку.

Таблиця 2.7

Критерії важливості бухгалтерських даних стосовно оподаткування прибутку

№ з/п	Показники	Предметна площина розкриття корисної інформації
1	Компоненти витрат (доходу) з податку	<ul style="list-style-type: none"> <li>– корекції поточного податку на прибуток за минулі періоди, що були визнані протягом звітного року;</li> <li>– вплив відстрочених податкових витрат або доходів у зв'язку з виникненням і розрахунком тимчасових розбіжностей;</li> <li>– вплив змін податкових ставок або нових податкових законів на відкладені податкові витрати;</li> <li>– вплив змін у бухгалтерській політиці та виправлення помилок, які входять у склад прибутку або збитку відповідно до МСФЗ (IAS) 8, на податкові витрати чи доходи;</li> </ul>
2	Кореляція між податковими витратами та бухгалтерським прибутком	<ul style="list-style-type: none"> <li>– порівняння податкових витрат чи доходів з очікуваними результатами, отриманими шляхом застосування стандартної податкової ставки до бухгалтерського прибутку, з роз'ясненням способу визначення ставки;</li> <li>– порівняння середньої ефективної податкової ставки зі стандартною ставкою, з поясненням методу розрахунку;</li> </ul>
3	Загальна величина тимчасових розбіжностей, які виникають в результаті інвестицій в дочірні, філіальні та асоційовані компанії	–
4.	Податкові витрати, пов'язані з припиненою операцією	<ul style="list-style-type: none"> <li>– відображення загальної суми відкладених податкових активів та зобов'язань, визнаних у балансі за кожний період;</li> <li>– сума відстроченого податкового доходу або витрат, визнана у звіті про прибутки та збитки, якщо це не очевидно зі змін у балансових показниках;</li> </ul>
5.	Обсяг відкладених податкових активів та основа для їх визнання	<ul style="list-style-type: none"> <li>– умови використання відкладеного податкового активу, залежно від майбутнього оподаткованого прибутку, який перевищує прибуток від відновлення існуючих тимчасових розбіжностей;</li> <li>– залежність використання відкладеного податкового активу від майбутнього оподаткованого прибутку у випадках, коли компанія зазнала збитків у поточному або попередньому періоді.</li> </ul>

Визначення цих різниць допомагає забезпечити точність фінансової звітності, особливо в контексті обліку відкладених податкових зобов'язань та активів. Це важливо для забезпечення відповідності обліку податкових зобов'язань вимогам як національного, так і міжнародного стандарту.

Дохід відіграє ключову роль у визначенні фінансових результатів організації, оскільки він впливає на розрахунок прибутку або збитку та відповідно на показники власного капіталу компанії. Окремий інтерес доходу для користувачів звітності полягає в його детальному розкритті у звіті про сукупний дохід. Інвесторам важливо знати структуру виручки за операційними сегментами і формами оплати для ефективного аналізу та прогнозування майбутніх змін.

Сучасні зміни у формах продуктів та послуг в українській економіці вносять певні складнощі у процес визнання доходів. Особливо це стосується ІТ-сектору, де перехід від продажу програмних продуктів до надання пов'язаних з ними послуг (установка, навчання, техпідтримка тощо) робить складним визначення точного моменту, коли дохід є заробленим. Це пов'язано з тим, що такі послуги часто надаються протягом довгих періодів, що ускладнює визначення конкретного моменту, коли доходи вважаються заробленими.

Ці питання підкреслюють важливість точного визначення доходів у фінансовій звітності, що вимагає ясності у визначенні та дотриманні відповідних облікових принципів. Водночас, це викликає потребу в гнучкості облікових систем, щоб адекватно відображати різноманіття і складність сучасного бізнес-середовища.

Новий стандарт МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за контрактами з клієнтами», запроваджений Радою з МСФЗ з 1 січня 2017 року, вносить суттєві зміни у підходи до обліку доходу. Цей стандарт призначений для заміни двох існуючих стандартів: МСБО (IAS) 18 «Дохід» та МСБО (IAS) 11 «Договори підряду».

Основна ідея нового стандарту полягає в тому, що виручка визнається у відповідності з передачею товарів та послуг замовникам, тобто фокусується на вартості, яку компанія отримує або очікує отримати в обмін на ці товари та послуги. Це означає, що IFRS 15 надає більш уніфікований та гнучкий підхід до

визнання доходу, який може бути застосований як до товарів, так і до послуг чи будівельних робіт.

Підприємства, які застосовують цей стандарт, повинні чітко розкривати свою облікову політику стосовно визнання доходу. Це включає опис методів, які використовуються для визначення ступеня завершеності операцій, пов'язаних з наданням послуг, а також окремо вказувати кожен значну статтю доходу за звітний період. Такий підхід сприяє більшій прозорості та корисності фінансової інформації для різних зацікавлених сторін, у тому числі інвесторів та аналітиків, оскільки дає їм змогу краще розуміти джерела та характер доходів компанії.

Важливість цього стандарту полягає у забезпеченні більшої консистентності та порівнянності фінансових звітів різних компаній, що сприятиме кращому розумінню та аналізу фінансових результатів на міжнародному ринку.

Таблиця 2.8

Індикатори корисності бухгалтерських даних, пов'язаних з відображенням доходів

№ з/п	Індикатор	Відношення показника до:		Предметна площина розкриття корисної інформації
		Облікової політики	Облікової оцінки	
1	Дохід від надання послуг			Методики оцінки рівня виконання робіт
2	Дохід від реалізації товарів			Вартість кожного основного виду доходів, отриманих упродовж звітного періоду
3	Дохід від надання послуг			Вартість кожного основного виду доходів, отриманих упродовж звітного періоду
4	Дохід від відсотків, дивідендів, ліцензійних платежів			Вартість кожного основного виду доходів, отриманих упродовж звітного періоду

Вибір об'єктів бухгалтерського обліку для аналізу корисності облікової інформації, як правило, обумовлений їх значною роллю у формуванні фінансового стану компанії. Ці об'єкти важливі не лише для визначення ресурсозабезпеченості, ліквідності та фінансової стійкості компанії, але й для її здатності генерувати фінансові потоки, як у короткостроковій, так і в довгостроковій перспективі.

Правдиве та доречне подання облікової інформації є основою її корисності. Це означає, що інформація повинна бути не тільки точною та надійною, але й своєчасною, зрозумілою та релевантною для потреб користувачів, зокрема інвесторів та кредиторів.

Для досягнення цих цілей було розроблено алгоритм визначення корисності облікової інформації, який включає два основних кроки:

1. Визначення економічного явища: Цей крок передбачає ідентифікацію тих економічних явищ або подій, які мають значний вплив на фінансовий стан або результати діяльності компанії. Це можуть бути показники, пов'язані з запасами, інвестиціями, забезпеченнями, податковими зобов'язаннями тощо.

2. Ідентифікація типу інформації про це явище: На цьому етапі аналізується, яка інформація про вибране економічне явище буде корисною для інвесторів та кредиторів. Це включає визначення того, які аспекти цього явища повинні бути відображені в звітності, і в який спосіб вони можуть бути представлені, щоб бути максимально інформативними та корисними для прийняття обґрунтованих фінансових рішень.

Такий підхід допомагає забезпечити, що облікова інформація не лише відповідає стандартам, але й є корисною для прийняття управлінських рішень, сприяючи тим самим ефективності управління компанією.

## Висновки до розділу 2

Глобалізація суттєво впливає на розвиток бухгалтерського обліку, перетворюючи його в ключовий інструмент для забезпечення прозорості та надійності фінансової інформації в умовах зростаючої інтеграції ринків. У контексті посилення конкурентоспроможності національної економіки та входження вітчизняних компаній на міжнародні ринки, якісна фінансова звітність стає стратегічним ресурсом.

Цілі складання корпоративної звітності в сучасних умовах глобалізації охоплюють кілька ключових аспектів:

1. Надання фінансової інформації про потенційний об'єкт інвестування: Це дозволяє інвесторам та іншим зацікавленим сторонам оцінити потенціал та стабільність компанії, її здатність генерувати прибуток та управляти ризиками.

2. Опис ризиків і невизначеностей щодо компанії: Важливо надати інформацію про потенційні загрози та виклики, які можуть вплинути на майбутню діяльність компанії, щоб зацікавлені сторони могли зробити обгрунтовані рішення.

3. Моніторинг динаміки створення вартості корпорації: Забезпечує зрозумілість того, як компанія генерує вартість для акціонерів та інших зацікавлених сторін.

4. Прогнозування та оцінка вартості корпорації: Включає аналіз і прогнозування потенціалу компанії для зростання та розвитку, забезпечуючи інвесторам та іншим стейкхолдерам можливість визначити її інвестиційну привабливість.

Всі ці елементи є важливими для формування прозорості та комплексної фінансової звітності, що враховує як поточний стан компанії, так і її перспективи в контексті глобалізаційних викликів та можливостей.

## РОЗДІЛ 3

### УНІФІКАЦІЯ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ІНТЕГРАЦІЯ УКРАЇНСЬКИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

#### 3.1. Світова практика уніфікації корпоративної звітності

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) відіграє ключову роль у розробці Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які мають на меті забезпечення прозорості, зрозумілості та порівнянності фінансової інформації у всьому світі. IASB взаємодіє з широким спектром зацікавлених сторін з різних країн і регіонів, забезпечуючи, щоб МСФЗ враховували різні економічні умови та потреби.

Консультативна рада зі стандартів фінансової звітності включає представників з економічно розвинених країн, міжнародних організацій, таких як Міжнародна федерація обліковців (IFAC), Світовий банк, Міжнародна організація комісій із цінних паперів (IOSCO) та інші. Ця рада має важливе значення для визначення пріоритетів у розробці МСФЗ, а також надає консультативну підтримку членам правління IASB.

Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності, що діє в рамках ЮНКТАД, створена Економічною і Соціальною Радою ООН, також відіграє значущу роль у підтримці процесу гармонізації міжнародних стандартів обліку та звітності. Ця група сприяє розумінню та вирішенню проблем, пов'язаних із застосуванням МСФЗ, особливо у країнах, що розвиваються та країнах з перехідною економікою, допомагаючи їм у застосуванні міжнародних норм та стандартів.

Загалом, ці організації відіграють важливу роль у забезпеченні універсальності та послідовності бухгалтерського обліку на міжнародному рівні, сприяючи забезпеченню високої якості фінансової звітності та підвищенню довіри до неї серед усіх зацікавлених сторін.

Реформи 2005 року, впроваджені Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB), мали на меті посилити глобальне впровадження

та ефективність Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Збільшення кількості опікунів IASB до 22 осіб, зокрема представників країн, що не належать до Північної Америки та Європи, було спрямоване на забезпечення більш широкого географічного представництва та врахування інтересів різних регіонів. Призначення головою Консультаційної ради представника з Бразилії підкреслювало зобов'язання IASB забезпечити, щоб розвиток стандартів враховував вимоги країн, що розвиваються.

Зміни в структурі та функціях Консультаційної ради (SAC) сприяли посиленню зв'язків між її членами, опікунами та IASB, з метою кращої координації у стратегії розробки та впровадження стандартів. Зменшення кількості членів SAC до 40 осіб було спрямоване на підвищення ефективності їхньої роботи.

Комітет з інтерпретацій (IFRIC) отримав додаткове завдання розробки керівництв з застосування МСФЗ, що відображало зростаючу потребу у настановах через активніше впровадження стандартів.

Рішення Європейського Союзу 2002 року про обов'язкове застосування МСФЗ з 2005 року для складання консолідованої звітності лістинговими компаніями було значним кроком у напрямку гармонізації фінансової звітності на міжнародному рівні. Створений спеціальний механізм схвалення МСФЗ для застосування в Європі забезпечував, що обов'язково застосовувалися лише схвалені стандарти. Це рішення сприяло посиленню інтеграції міжнародних стандартів у бухгалтерський облік та фінансову звітність в Європі, дозволяючи країнам-членам самостійно вирішувати питання щодо застосування МСФЗ іншими компаніями та відкладати

впровадження МСФЗ для певних категорій компаній.

Ці реформи та рішення є важливими етапами у глобалізації фінансової звітності та сприяють забезпеченню її прозорості, порівняльності та надійності на міжнародному рівні.

"Acquis communautaire" представляє собою набір правових правил, стандартів і судових рішень, які визначають зобов'язання та привілеї країн-членів Європейського Союзу (ЄС). Цей термін охоплює всю сукупність

європейського законодавства, включаючи усі угоди, директиви, регламенти та рішення ЄС, а також прецедентне право, сформоване судовою практикою Європейського суду.

У контексті бухгалтерського обліку та аудиту важливим є Регламент (ЄС) № 1606/2002, який був прийнятий Європейським Парламентом та Радою 19 липня 2002 року. Цей регламент встановлює правила застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) для компаній, що здійснюють публічну торгівлю своїми цінними паперами в державах-членах ЄС. Він вимагає, щоб такі компанії склали свою консолідовану звітність відповідно до МСФЗ, забезпечуючи тим самим уніфікацію та прозорість фінансової інформації на європейському ринку.

Впровадження національного законодавства України у відповідності до стандартів та вимог ЄС є частиною Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Це передбачає поступову інтеграцію України до європейського регуляторного простору, зокрема в сферах бухгалтерського обліку та аудиту, що сприятиме підвищенню якості фінансової звітності, залученню іноземних інвестицій та інтеграції українського бізнесу на міжнародний ринок.

"Acquis communautaire" (здобутки Європейської спільноти) включають в себе широкий спектр європейського законодавства, яке охоплює як основні законодавчі акти (угоди), так і вторинні законодавчі акти, а також рішення, що базуються на судових прецедентах.

Вторинні законодавчі акти складаються з регламентів, директив, рішень та рекомендацій. Регламенти, які тісно інтегровані з національним законодавством, є обов'язковими до безпосереднього виконання у всіх країнах-членах без необхідності додаткового впровадження через національне законодавство. Вони використовуються, коли потрібно досягти однакового рівня правових норм у різних країнах.

У контексті Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [83] передбачено поступове впровадження в Україні відповідних міжнародних стандартів та адаптацію національного законодавства до норм права ЄС, особливо у сферах бухгалтерського обліку та аудиту.

Серед ключових нормативних актів ЄС у цій сфері, що плануються до впровадження в Україні як основа для розробки відповідного національного законодавства, є Регламент (ЄС) № 1606/2002 Європейського Парламенту та Ради від 19.07.2002 р., який стосується застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [85].

До переліку основних нормативних актів ЄС, які Україна планує впроваджувати у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в рамках Угоди про асоціацію з Європейським Союзом, відносяться:

1. «Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані звіти певних видів компаній» [17].

2. «Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17.05.2006 р. про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» [16].

3. «Директива 91/674/ЄЕС Ради від 19.12.1991 р. про річні звіти і консолідовані звіти страхових підприємств» [19].

4. «Директива 86/635/ЄЕС від 08.12.1986 р. щодо річної звітності та консолідованої звітності банків та інших фінансових установ» [18].

5. «Директива Ради 89/117/ЄЕС від 13.02.1989 р. про зобов'язання щодо публікації щорічних бухгалтерських документів структурними підрозділами кредитних та фінансових установ» [20].

6. «Директива Ради 89/666/ЄЕС від 21.12.1989 р. про вимоги щодо розкриття інформації філіями певних видів компаній» [21].

7. «Рішення № 14-64 про торгові книги та бухгалтерські документи, які підприємства повинні надавати для контролю» [87].

8. «Рекомендація Комісії 2001/453/ЄС від 30.05.2001 р. про визнання, оцінку та розкриття питань, пов'язаних з довкіллям у річній звітності та звітах товариств» [86].

Згідно з Додатком XXXV до Угоди про асоціацію, Україна взяла на себе зобов'язання поступово приводити своє законодавство у відповідність з законодавством ЄС протягом визначених термінів після набрання чинності

Угодою. В контексті бухгалтерського обліку та аудиту, експерт Голова С. Ф. виділяє низку ключових напрямків для успішної імплементації Угоди, серед яких:

1. Оновлення відповідного нормативно-правового регулювання.
2. Оптимізація процесу створення статистичної фінансової звітності.
3. Ясний розподіл відповідальності та функцій у контексті забезпечення дотримання МСФЗ та П(С)БО.
4. Кадрові зміни для залучення кваліфікованих спеціалістів з відповідною професійною та патріотичною орієнтацією.
5. Переосмислення та вдосконалення механізму діяльності Методологічної ради з питань бухгалтерського обліку.

Голова С. Ф. також наголошує на необхідності змін у ключових законодавчих актах, таких як Господарський кодекс України, Закон про бухгалтерський облік, Закон про аудиторську діяльність, а також Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, для впровадження Директиви 2013/34/ЄС.

Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради встановлює уніфіковані принципи фінансової звітності для підприємств усіх розмірів на території Європейського Союзу. Основна мета цього документа – забезпечити справедливі умови для всіх учасників ринку, уникнути можливості ухилення від дії Директиви та водночас не створювати непропорційно великого адміністративного навантаження на підприємства.

Одним з ключових аспектів Директиви є принцип "спочатку подумай про малий бізнес". Цей підхід спрямований на зниження адміністративного тягаря для малих підприємств і мікропідприємств, які часто мають обмежені ресурси і можуть виявитися нездатними виконувати складні нормативно-правові вимоги. Відповідно до цього принципу, держави-члени ЄС можуть встановлювати більш спрощені вимоги до фінансової звітності для мікропідприємств, а також звільняти їх від деяких обтяжливих зобов'язань, які застосовуються до більших підприємств.

Ця гнучкість важлива, оскільки вона дозволяє мікропідприємствам

зосередитися на своєму основному бізнесі, не перевантажуючи їх зайвою бюрократією, що є критичним для підтримки інноваційності, розвитку та конкурентоспроможності на європейському ринку.

Опублікування фінансової звітності дійсно може бути складним завданням для мікропідприємств, тому Директива 2013/34/ЄС передбачає певні полегшення для таких компаній. Відповідно до цієї Директиви, мікропідприємства можуть бути звільнені від обов'язку публічного розкриття фінансової звітності. Однак, вони повинні забезпечити подання балансових даних компетентному органу відповідно до національного законодавства та забезпечити доступ до цієї інформації через реєстр суб'єктів господарювання.

При формуванні фінансової звітності за Директивою 2013/34/ЄС, основні принципи відображення та оцінки активів та зобов'язань мають включати принцип безперервності діяльності, обачності та нарахування. Це означає, що фінансова звітність повинна бути підготовлена з припущенням про тривалість діяльності підприємства, витрати та доходи повинні бути віднесені до того періоду, до якого вони належать, а статті активів і пасивів оцінюватися окремо.

Заборона на залік між статтями активів і зобов'язань, доходами і витратами забезпечує прозорість та чіткість фінансової інформації. При цьому, принцип суттєвості вимагає від компаній включення в звітність лише тієї інформації, яка має значущий вплив на рішення зацікавлених сторін.

Методи оцінки, використані в фінансовій звітності, повинні бути розкриті та пояснені. Це включає підхід до оцінки різних статей, відповідність обраних методів концепту безперервності діяльності та інформацію про будь-які істотні зміни у методах оцінки. Це забезпечує вищий рівень прозорості та дозволяє інвесторам та іншим зацікавленим сторонам зробити обґрунтовані фінансові рішення.

Встановлення обмежень на формати фінансової звітності є важливим для забезпечення порівняльності інформації. Це включає використання обмеженої кількості форматів балансу, щоб уможливити користувачам порівняння фінансового стану різних підприємств всередині ЄС. Держави-члени мають обирати один формат балансу, але також можуть дозволяти вибір з декількох

дозволених форматів. Звіти про прибутки і збитки можуть демонструвати характер витрат або їхню функціональність, і держави-члени також мають визначити один обов'язковий формат для таких звітів, дозволяючи вибір з дозволених варіантів.

Інформація у балансі та звіті про прибутки і збитки має супроводжуватися додатковим розкриттям у вигляді пояснень до фінансової звітності. Однак, для малих підприємств зазвичай характерна обмежена потреба в додатковій інформації, і процес її зіставлення може бути витратним. Тому впровадження обмеженого розкриття інформації для малих підприємств є логічним кроком.

Директива ЄС також передбачає звільнення малих підприємств від обов'язку складання звітів про управління, що важливо для уникнення надмірного адміністративного тягаря на малі та середні підприємства. Водночас, держави-члени мають можливість звільнити малі підприємства від складання звітів про управління за умови розкриття певної інформації в поясненнях до фінансової звітності, зокрема дані про придбання власних акцій, передбачені в статті 24 (2) Директиви 2012/30/ЄС [22] та Договору про функціонування Європейського Союзу [23].

Щодо опублікування фінансової звітності, держави-члени ЄС рекомендують розробляти ефективні системи електронного опублікування. Ці системи дозволять підприємствам подавати облікові дані, включаючи обов'язкову фінансову звітність, лише один раз, забезпечуючи при цьому простоту доступу та зручність використання інформації для різних користувачів. Розглядається можливість створення узгодженого електронного формату для подання фінансової звітності, що буде простим у використанні для малих і середніх підприємств.

Важливим аспектом є також перевірка щорічної та консолідованої фінансової звітності аудитором. Висновок аудитора має підтверджувати, що фінансова звітність надає достовірне та об'єктивне уявлення про фінансовий стан підприємства відповідно до встановлених стандартів. Ця вимога не вважається обмеженням, а скоріше уточненням контексту висновку аудитора. Проте, для малих підприємств аудит щорічної фінансової звітності може бути виключений

з огляду на адміністративний тягар та обмежене розділення функцій управління в таких підприємствах. У багатьох випадках власники-керівники малих підприємств не відчують потреби у підтвердженні достовірності фінансової звітності з боку третіх осіб.

Спрощення режиму звітування у Директиві 2013/34/ЄС Європейського Союзу передбачено головним чином для малих і середніх підприємств, в той час як для великих компаній, особливо для суб'єктів суспільного інтересу, які працюють у видобувній промисловості або займаються заготівлею корінного лісу, встановлено більш суворі вимоги. Це пов'язано з необхідністю забезпечення більшої прозорості щодо виплат урядам. Такі компанії зобов'язані щорічно складати спеціальні звіти, в яких вони розкривають значні виплати, здійснені на користь урядів країн, де вони ведуть діяльність. У звітах мають бути відображені різні види платежів, зокрема ті, що перевищують 100000 євро протягом фінансового року.

Ці звіти призначені для сприяння урядам країн, багатих на природні ресурси, у реалізації принципів та критеріїв Ініціативи прозорості видобувних галузей (Extractive Industries Transparency Initiative, EITI). Ці звіти допомагають владі вести звітність перед громадянами про виплати, які вони отримують від компаній за розробку природних ресурсів на своїй території.

Директива 2013/34/ЄС також вводить нові критерії для класифікації компаній. Ці критерії дозволяють чіткіше визначити, які компанії підпадають під певні категорії, що важливо для визначення відповідних вимог щодо звітування та аудиту.

Імплементация Директиви ЄС, як зазначено у роботах Метелеці В. М., вимагає ретельного аналізу відповідності основних вимог Директиви національному і податковому законодавству України. Зосередження на професійній етиці бухгалтера та регуляторній політиці ЄС підкреслює важливість цих аспектів у процесі гармонізації бухгалтерського обліку.

Також важливим є внесок Зубілевич С. Я., яка детально розглядає основні положення нової облікової директиви ЄС, вказуючи на необхідність адаптації

українського законодавства, зокрема, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», для впровадження МСФЗ для малих підприємств.

Скорочення вимог до складання звітності для малого та середнього бізнесу є критичним для зменшення адміністративного тягаря, а також для сприяння зіставності фінансових показників на міжнародному рівні. Це, у свою чергу, відкриває додаткові можливості для залучення інвестицій із країн ЄС, дозволяючи компаніям знаходити фінансування поза фондовим ринком, не прибігаючи до використання МСФЗ.

Таблиця 3.1

Ознаки для визначення категорій підприємств згідно з Директивою 2013/34/ЄС

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

Робота над конвергенцією МСФЗ і GAAP США розпочалася у 2002 році спільними зусиллями Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) і Ради зі стандартів фінансового обліку США (FASB). Основна мета проекту полягала у вирішенні розбіжностей між цими двома системами стандартів, спрямована на прийняття Комісією з цінних паперів та бірж США

(SEC) рішення про адаптацію чи дозвіл використовувати МСФЗ для підготовки звітності компаніями в США, та на розширення використання МСФЗ в інших країнах, що, в свою чергу, могло б сприяти формуванню глобальної системи стандартів фінансової звітності.

У 2002 році IASB і FASB підписали Меморандум про взаєморозуміння процесу конвергенції, який був оновлений і повторно опублікований у 2006 та 2008 роках, з кінцевою метою завершити основні спільні проекти до 2011 року.

У 2009 році, під час фінансової кризи, лідери G20 у своїй Декларації про посилення фінансової системи зосередили увагу на оцінюванні фінансових інструментів, зокрема на таких аспектах оцінювання, як справедлива вартість, ліквідність, резерви за кредитами, відображення невизначеності та збалансованості інформації, підкреслюючи важливість поліпшення стандартів обліку та їхнього впливу на формування глобальної системи стандартів фінансової звітності. У вересні 2009 року на саміті у Піттсбурзі лідери G20 поставили завдання завершити конвергенцію до червня 2011 року.

У листопаді 2011 року на саміті в Каннах лідери G20 вказали на необхідність подальшого звіту про прогрес конвергенції. У квітні 2012 року IASB повідомила про завершення основної частини робіт із конвергенції, за винятком деяких сфер. Очікувалося, що наступним кроком стане впровадження МСФЗ країнами, які досі ними не користувалися.

США, незважаючи на активну участь у розробці МСФЗ, відмовилися від їх застосування на внутрішньому ринку, посилаючись на високі витрати переходу для американських компаній.

Включення МСФЗ у GAAP США, засноване на спільних концептуальних основах, є ключовим кроком до створення єдиної системи високоякісних глобальних стандартів обліку. Проте, для успішної інтеграції необхідно мінімізувати вартість та зусилля, необхідні для впровадження МСФЗ у фінансові системи компаній, що звітують у США, а також зберегти повноваження РСФО США як національного розробника стандартів. Додаткові функції РСФО США включатимуть:

1. Надання компаніям США додаткових роз'яснень щодо практичного впровадження МСФЗ.

2. Інформування РМСБО про потенційні прогалини у стандартах і надання рекомендацій щодо їх усунення. У випадку необхідності, РСФО США може вводити додаткові вимоги щодо розкриття інформації або обмежувати вибір між альтернативними методами обліку, дозволеними за МСФЗ, для досягнення більшої порівнянності в обліковій практиці США.

Більшість юрисдикцій, що впроваджують МСФЗ, забезпечують процес оцінки їх придатності для місцевих ринків і законодавства. Цей процес адаптації дає юрисдикціям можливість впливати на загальний процес розробки стандартів, оскільки потенційна загроза відмови від прийняття стандарту може вплинути на рішення РМСБО стосовно сфери застосування стандарту, методів обліку та часових горизонтів впровадження окремих стандартів.

Для розвитку глобальних облікових стандартів, що враховують різноманітність юрисдикцій, Раді з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) важливо враховувати специфіку національних систем регулювання та звітності. Хоча наразі процес взаємодії РМСБО з національними організаціями включає регулярні зустрічі та обговорення облікових питань, важливо розширити це співробітництво.

Необхідно залучати більше експертів із різних країн до роботи над конкретними проектами стандартів. Такий підхід забезпечить різноманітність перспектив і досвіду, що є критично важливим для розробки дієвих та адекватних глобальних стандартів.

Крім того, потрібно підсилити комунікацію з національними інвесторами та іншими зацікавленими сторонами для виявлення областей, які потребують яснішого розуміння практичного застосування стандартів або розробки додаткових роз'яснень. Це дозволить зробити стандарти більш зрозумілими і ефективними для різних користувачів.

Аналіз впливу нових стандартів також є важливим кроком. Цей аналіз має оцінювати наслідки впровадження стандартів на практику бухгалтерського

обліку в різних країнах, включаючи аспекти, пов'язані з національними особливостями і потребами.

В цілому, підвищення рівня співпраці та обміну знаннями між РМСБО та національними організаціями сприятиме створенню більш гнучких і універсальних стандартів, які будуть ефективно застосовуватися на глобальному рівні.

### **3.2. Трансформація системи бухгалтерського обліку в Україні: виклики та перешкоди при запровадженні міжнародних стандартів фінансової звітності**

Гармонізація фінансової звітності в Україні з міжнародними стандартами є значущим кроком у розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Цей процес, зокрема спрямований на упровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), розпочався з прийняттям у 1998 році Постанови Кабінету Міністрів України № 1706 «Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності». Основна мета цієї програми полягала у приведенні української системи обліку та звітності у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів.

З 1 січня 2000 року набрав чинності Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», який заклав фундамент для розвитку бухгалтерського обліку у країні. Закон встановив основні принципи та вимоги до ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також окреслив суб'єктів, відповідальних за регламентацію обліку. Важливою частиною закону є положення, що національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним стандартам, що вказує на орієнтацію України на інтеграцію своєї системи обліку з міжнародною практикою.

Ці заходи демонструють стратегічне прагнення України інтегрувати свою бухгалтерську практику з міжнародними стандартами, що має важливе значення для підвищення прозорості та надійності фінансової інформації, яка надається

підприємствами, особливо тими, що беруть участь у ринку цінних паперів та інших сферах суспільного значення.

Створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні було ключовою частиною реформи в області бухгалтерського обліку. Головна мета полягала у забезпеченні якісної інформації для інвесторів та інших зацікавлених сторін. До кінця 1999 року Україна затвердила 12 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), які стали діяти з початку 2000 року, паралельно з новим Планом рахунків та Інструкцією про його застосування.

В період 2000-2001 рр. було затверджено додаткові 12 П(С)БО, що сприяло виконанню плану щодо впровадження першочергових П(С)БО. У подальші роки (2001-2009) було розроблено ще 14 П(С)БО, завершивши таким чином основний етап розробки П(С)БО.

У 2013 році було скасовано дію П(С)БО 1-5, які були трансформовані в оновлений НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», забезпечуючи таким чином більш узагальнене та концептуальне представлення інформації [58]. Також були ухвалені Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [56], що надали чіткі вказівки щодо облікової політики.

Значне місце у гармонізації фінансової звітності зайняли акціонерні товариства. У 2006 році було прийнято План першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності [71], що включав впровадження МСФЗ для небанківських фінансових установ і інших суб'єктів господарювання.

У 2007 році була розроблена Стратегія застосування МСФЗ в Україні на період 2007-2012 років [91], що визначила ключові напрямки застосування міжнародних стандартів в країні. Усі ці заходи відіграли важливу роль у гармонізації національного бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, сприяючи розвитку корпоративного бізнесу та прозорості фінансової звітності в Україні.

У 2011 році в Україні були внесені зміни до правил подачі фінансової звітності, які включали уточнення переліку підприємств та термінів подачі звітності згідно з МСФЗ [76]. Особливо значимим став Податковий Кодекс

України, прийнятий у тому ж році [72]. Він не тільки підняв фінансову звітність на новий рівень, але й закріпив за МСФЗ роль стандарту для ведення обліку при розрахунку податку на прибуток.

Згідно з оновленою версією ПКУ від 2015 року, дані бухгалтерського обліку згідно з МСФЗ і П(С)БО лягли в основу розрахунку фінансового результату до оподаткування і податкових різниць [72].

Процес гармонізації фінансової звітності в Україні був предметом дослідження багатьох вчених, включаючи С.Ф. Голова, який виділяє кілька етапів цього процесу [11, с. 167]. Харламова О. В. також пропонує розглядати п'ять етапів імплементації МСФЗ в Україні [94, с. 246], включаючи ранній період створення передумов (1992-1998 рр.), оновлення законодавчого поля (1998-2000 рр.), визнання обліково-звітної сфери як пріоритету (2000-2007 рр.), прийняття та реалізація Стратегії застосування МСФЗ (2007-2011 рр.), та їх застосування з 2012 року.

Дослідження Озерана А. В. також включає 5 етапів впровадження МСФЗ в Україні [61, с. 187], починаючи з ранніх реформ (1992-1995 рр.) і закінчуючи імплементацією МСФЗ (2007-2012 рр.).

За словами С.Ф. Голова, з 2000 року Україна почала впроваджувати нову систему бухгалтерського обліку, спрямовану на досягнення високого рівня відповідності національних стандартів бухгалтерського обліку МСФЗ [11, с. 169]. У цьому контексті, особливо важливими були П(С)БО 30 «Біологічні активи», П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», П(С)БО 31 «Фінансові витрати», які сприяли цьому процесу. Водночас, було затверджено ряд інших нормативів, що виявилися не цілком відповідними Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Процес гармонізації бухгалтерського обліку набрав обертів із появою перспектив економічної інтеграції та співпраці з ЄС після його розширення у 2004 році. Важливим кроком у цьому напрямку стало підписання в 2005 році Плану дій «Україна – ЄС», що вимагав адаптації та ефективної імплементації міжнародних та ЄС стандартів.

На Міжнародній конференції 2005 року було визначено три ключові пункти стосовно стану бухгалтерського обліку в Україні: 1) облік базується на єдиних принципах з ЄС; 2) П(С)БО не охоплюють усі МСФЗ; 3) П(С)БО вимагають повного розкриття інформації тільки для підприємств, що публікують річну фінансову звітність. Відтак, було прийнято рішення про приведення П(С)БО у відповідність з вимогами ЄС, з урахуванням змін до МСФЗ, а також про розробку нових національних стандартів.

У 2007 році Кабінет Міністрів України прийняв важливі рішення для продовження реформ: Розпорядження про прийняття Стратегії застосування МСФЗ в Україні [84] та Постанову про модернізацію системи бухгалтерського обліку в державному секторі [60].

Період 2007-2011 років був характерний інтенсивними зусиллями у сфері реформування бухгалтерського обліку в Україні. Протягом цього часу було реалізовано 7 нових П(С)БО та розпочато процес переходу бюджетних організацій на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. Варто відзначити, що хоча на папері цей перехід був закріплений, на практиці він зіткнувся з браком реальних механізмів та відповідності вимогам в бюджетних установах, що затримало його реалізацію до сьогоднішнього дня.

2010 рік став новим етапом у гармонізації фінансової звітності. За останніми рішеннями уряду, пряме застосування МСФЗ було дозволено не лише для обов'язкових суб'єктів, але й для всіх інших підприємств за умови їх самостійного визначення доцільності використання цих стандартів.

Процес впровадження МСФЗ в Україні відбувався одночасно з реформуванням системи бухгалтерського обліку та аудиту, а також зі становленням державних регуляторів. Зокрема, важливу роль у цьому процесі відіграли Міністерство фінансів України, Національний банк України, Держкомісія з цінних паперів та фондового ринку, Аудиторська палата України, Нацкомфінпослуг, а також ряд громадських організацій.

Впродовж 2000-2010 років було зроблено кілька спроб впровадити МСФЗ в Україні, але реальний перехід відбувся лише у 2010 році. Тоді увійшов у дію Порядок заповнення форм розкриття інформації емітентами акцій та облігацій

[80], вимагаючи від публічних акціонерних товариств розкривати додаткову інформацію на основі МСФЗ.

Згідно з планом дій Стратегії застосування МСФЗ [84], з 2012 року вносяться зміни до законодавства, що дозволяють застосування міжнародних стандартів для підготовки фінансової звітності, як

що вони опубліковані на сайті Міністерства фінансів. Публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії, а також інші підприємства за переліком Кабміну, зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ, тоді як інші підприємства самостійно вирішують про застосування цих стандартів.

З 2012 року в Україні одночасно функціонують як національні П(С)БО, так і МСФЗ. Особливо значущим є факт змін у П(С)БО, викликаних прийняттям Податкового кодексу України з 2011 року [72]. Ситуація, коли бухгалтерський облік адаптується під податкове законодавство, не може сприяти ефективній організації обліку, враховуючи принципові розбіжності в облікових і податкових цілях.

Щодо впровадження МСФЗ в Україні, існує значний обсяг наукових робіт та практичних здобутків. Ластовецький В. О. відзначає, що національні стандарти не є точними копіями МСФЗ, адже враховують унікальні аспекти та досвід радянського періоду [34, с. 36]. Жук В. М. акцентує на необхідності адаптації МСФЗ під особливості українського інституційного середовища, щоб забезпечити ефективну гармонізацію [24, с. 113]. Мельничук Б.В. вважає, що недавні законодавчі зміни в обліковій сфері є лише початковим кроком до запровадження МСФЗ, вказуючи на важливість подальших дій для інтеграції України у світову систему бухгалтерського обліку [41].

У дослідженні О. В. Харламової [94, с. 44] висвітлюються складнощі, пов'язані з впровадженням МСФЗ в Україні на різних рівнях: від інституційних та правових до технічних і фінансових аспектів.

Законодавче поле для застосування МСФЗ в Україні визначається Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [77], який з 2012 року регламентує обов'язкове використання МСФЗ для різних категорій підприємств, включаючи публічні акціонерні товариства, банки, страхові

компанії, а також інші підприємства, що визнають доцільність використання міжнародних стандартів.

Однак, на практиці, часто спостерігаються порушення норми, що дозволяє використовувати МСФЗ лише у разі їх відповідності Закону України та опублікування на сайті Міністерства фінансів. Проблематичним є також застосування документів, які не називаються «стандартами», але впливають на облікову практику, оскільки вони формально не підпадають під вимоги Закону. Наприклад, посилення державних регуляторів на Концептуальну основу МСФЗ для виправдання власних вимог може вводити в оману, оскільки використання альтернативних підходів не має порушувати основну норму Закону, згідно з якою національні стандарти не можуть суперечити МСФЗ.

Часто українські бухгалтери плутають два поняття: "відповідність МСФЗ" та "не суперечність МСФЗ". Зазвичай звітність містить заяви на кшталт: "Фінансова звітність укладена відповідно до МСФЗ, а облік на підприємстві ведеться згідно з українським законодавством" [93]. Такий підхід часто вводить в оману.

Багато головних бухгалтерів українських компаній нехтують ключовими принципами МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [44], складаючи звітність за національними стандартами, а потім деталізуючи Примітки до звітності, вважаючи, що це відповідає МСФЗ. Однак МСФЗ (IFRS) 1 вимагає чітко розкривати в Примітках до звітності відповідність МСФЗ.

Підприємства, які використовують МСФЗ, зазвичай інформують про це у звітності, обравши відповідну позначку у формі фінансової звітності. Підприємства, що складають консолідовану фінансову звітність за МСФЗ, надсилають інформацію органам статистики. Однак проблема виникає, коли звітність за МСФЗ не відповідає формату української звітності.

Зазначалося, що перехід на МСФЗ має відбуватися з мінімальними транзакційними витратами. Держава не здійснювала значних бюджетних вкладень в цей процес, але такий підхід став причиною певної неузгодженості та непослідовності в реалізації переходу. Це включає дату переходу на МСФЗ, яка,

згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», мала бути 01.01.2011 р., але виникали суперечності та непорозуміння, особливо після публікації спільного листа в листопаді 2011 року.

2012 рік для України став періодом перехідним в процесі впровадження МСФЗ. З урахуванням особливостей цього періоду, було ухвалено рішення про перший етап використання МСФЗ, яке було засвідчено Листом від 07.12.2011 № 12-208/1757-14830/31-0841006-5/30523/04/4-07/702 [78]. В цей період багато підприємств, які вже провели переоцінку активів, стикалися з необхідністю вибору моменту подання остаточного звіту. Це призвело до того, що деякі компанії подали звіт за два роки замість одного, що викликало певні складнощі та невідповідності в інформації про основні засоби.

Бухгалтерський облік в Україні традиційно орієнтований на податковий облік, що створює додаткові складнощі в гармонізації бухгалтерського та податкового обліку. Це обумовлено тим, що довгий час фінансова звітність не була в центрі уваги інвесторів через високий рівень корупції та тіньові обороти. Неподання звітності часто каралося лише символічними штрафами.

За винятком декількох великих акціонерних товариств, більшість українських бухгалтерів ставляться до стандартів бухгалтерського обліку формально. Бухгалтери переважно зосереджені на податковому обліку, який завжди залишається актуальним та пов'язаним із ризиком штрафів [9, с. 5].

В Україні традиційно бухгалтерська звітність готувалася, виходячи із юридичних формалістичних принципів, а не з урахуванням економічного змісту. Це призводить до того, що керівники компаній можуть маніпулювати показником «балансового прибутку». Аудитори вказують на це інвесторам, попереджаючи про можливі ризики: «Юридично деталізовані стандарти, обмежені законодавчими рамками, часто спонукають до дій на межі законності або навіть до її порушення. Вони стимулюють пошук лазівок у законодавстві та знецінюють важливість професійного судження».

Закон України, зокрема Порядок № 419, вимагає від підприємств подання квартальної фінансової звітності. Це вимагання застосовується і до тих компаній, що користуються МСФЗ, зобов'язуючи їх подавати квартальну фінансову

звітність. Законом встановлено мінімальні вимоги до обсягу квартальної звітності, які мають бути задоволені державними користувачами фінансових даних, і така система відповідає стандартам МСФЗ.

Міністерство фінансів України затвердило стандартні форми для фінансової звітності. Для складання першої річної звітності, яка повністю відповідає МСФЗ, було внесено адаптації до стандартних форм з урахуванням альтернативних підходів. Це включає удосконалення форм згідно з основними вимогами МСФЗ, надання права компаніям самостійно вибирати формат звітності (наприклад, додаткові рядки у формах, передбачені в додатках до НП(С)БО 1) і впровадження подання звітності в електронному форматі. Також визначено, що у випадку подачі фінансової звітності в іншій формі на вимогу інвестора, це має бути відображено в Примітках до фінансової звітності.

Враховуючи викладене вище, можна констатувати, що процес переходу України на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) був здійснений у 2012-2013 роках, хоча цей процес мав певні особливості. В Україні було створено часткову інституційну основу для застосування міжнародних стандартів звітності. Зокрема, Міністерство фінансів України забезпечило доступ до текстів МСФЗ, відбулося оновлення Плану рахунків та інструкцій щодо його застосування підприємствами (крім банківських установ) відповідно до вимог МСФЗ. Також були внесені зміни до національних стандартів бухгалтерського обліку, що уточнюють сферу їх застосування, та налагоджено співпрацю з Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) стосовно запровадження МСФЗ в Україні.

### Висновки до розділу 3

Глобальне поширення використання МСФЗ, зумовлене активізацією міжнародного руху капіталів, спонукає Україну до адаптації і впровадження цих стандартів. Вивчення досвіду ЄС у сфері імплементації МСФЗ, а також підходів США, де була розроблена національна альтернатива МСФЗ, підкреслює необхідність розробки ефективної моделі для України в контексті її євроінтеграційних амбіцій.

Утім, практика складання фінансової звітності в Україні та її використання інвесторами вказує на існування ряду проблем, зокрема інституційних, методологічних та компетентнісних. Такі проблеми потребують глибокого вивчення та розробки відповідних рішень для забезпечення ефективного впровадження і використання МСФЗ. Важливою є розробка специфічних підходів, які б враховували унікальні аспекти української економіки та регуляторного середовища, а також забезпечували б відповідність міжнародним стандартам, сприяючи тим самим залученню іноземних інвестицій та інтеграції української економіки у світову фінансову систему.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Результати проведеного аналізу в цілому вирішують значуще завдання науково-практичного характеру: вони обґрунтовують теоретичні та методологічні підходи до створення системи корпоративної звітності в Україні. Викладемо ключові висновки та рекомендації, які мають теоретичне та практичне значення:

1. Ефективність і системність корпоративного управління є основою для надійності і якості корпоративної звітності. Зокрема, через призму теорії зацікавлених сторін виявлено значення корпоративної звітності як інтегральної частини корпоративного управління. Корпоративна звітність відіграє ключову роль у відображенні стратегічних цілей компанії і може бути ефективною лише за умови впровадження належної системи комунікацій між різними зацікавленими сторонами, включаючи виконавчі органи, внутрішні контрольні служби та зовнішніх аудиторів.

2. Розглядаючи розвиток корпоративної звітності та її взаємозв'язок з корпоративним управлінням, виявлено, що вона має глибший і ширший зміст, ніж традиційна фінансова звітність, враховуючи різноманітність відображених об'єктів, показників, метрик, основ формування, термінів подачі, необхідності аудиторської перевірки, включення специфічних статей, економічного змісту, концептуальних основ та цілей складання звітності.

3. Поява нових форм корпоративної звітності, що інтегрують фінансову та нефінансову інформацію, є ефективним інструментом для мінімізації ризиків непорозумінь та недооцінки ключових показників, стратегій і практик діяльності компанії серед зацікавлених сторін. В ході дослідження були узагальнені підходи до змістовного наповнення та цільового призначення корпоративної звітності, визначені основні показники і методи її складання. Методологічні основи корпоративної звітності базуються на ідентифікації інформаційних потреб зацікавлених сторін.

4. Аналіз концепцій та глобальних тенденцій у дослідженні підтвердив їх вплив на бухгалтерський облік як на інформаційну систему. Встановлено, що

інформатизація суспільства та зростання комунікаційних взаємодій в усіх аспектах життя посилюють роль корпоративної звітності в системі управління ризиками компанії, формуванні її інформаційного простору та демонстрації соціальної та екологічної відповідальності.

5. Дослідження еволюції фінансової звітності та її ролі в МСФЗ дозволило уточнити методику для Концептуальних засад складання фінансової звітності згідно з П(С)БО, що включає визначення цілей, принципів та якісних характеристик корпоративної звітності, збільшуючи конвергенцію та прозорість звітності, що складається з використанням цих стандартів. Основною метою фінансової звітності слід вважати надання корисної фінансової інформації про компанію для інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін у прийнятті рішень щодо ресурсів.

6. Аналіз досвіду ЄС і США щодо впровадження МСФЗ та розвитку національних концептуальних основ фінансової звітності показав, що успішне впровадження МСФЗ в Україні можливе лише за умови ретельного економіко-організаційного планування імплементації цих стандартів у національну систему бухгалтерського обліку.

7. Зростаюче використання МСФЗ, обумовлене глобалізацією торгівлі та руху капіталів, зобов'язує Україну адаптуватися до цих тенденцій, обґрунтовано та цілеспрямовано впроваджуючи МСФЗ в національну облікову практику. Це вимагає глибокого аналізу існуючих інституційних та методологічних проблем, які перешкоджають забезпеченню прозорості фінансової звітності українських компаній та її корисності для користувачів, зокрема інвесторів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баюра Д. О. Система корпоративного управління в Україні: стан та перспективи розвитку : монографія. Київ: Вид.-полігр. центр "Київ. ун-т", 2009. 288 с.
2. Белова І. М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності. Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. Вип. 3. С. 821-826.
3. Брадул О. М. Теорія та методологія бухгалтерського обліку і аналізу діяльності корпорацій: автореф. дис. 08.00. 09. Київ, 2008. 39 с.
4. Бруханський Р. Ф., Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій: монографія. Тернопіль. ФОП Осадца Ю. В., 2017. 388 с.
5. Бруханський Р.Ф. Методологія наукових досліджень. Тернопіль : Осадца Ю.В., 2022. 208 с.
6. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : навчально-методичний посібник для студентів спеціальності „Облік і оподаткування”. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 174 с.
7. Бруханський Р. Ф. Основні принципи трансформації бухгалтерського обліку в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах. Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 6. Тернопіль: Економічна думка, 1999. С. 199-202.
8. Бруханський Р. Ф. Ідентифікація параметрів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств. Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2. [14-16 березня 2017 р., м. Кам'янець-Подільський]. Тернопіль : Крок, 2017. С. 109-111.
9. Бухгалтерський облік в Україні. URL: <http://www.intalev.ua/library/articles/article.php?ID=5126>.

10. Валуєв Б. І. Стратегічний управлінський облік – черговий міф. Формування ринкової економіки в Україні. Львів, 2005. Спецвип. 15. С. 9–13.
11. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : ЦУЛ, 2007. 522 с.
12. Голов С. Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: [http://www.mim.kiev.ua/common/ua/activities/publications/mim\\_kostuchenko.pdf](http://www.mim.kiev.ua/common/ua/activities/publications/mim_kostuchenko.pdf).
13. Голов С. Ф. Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України. Бухгалтерський облік та аудит. 2014. № 10. С. 3-14.
14. Голов С. Ф. Стан наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні деякі спостереження. Бухгалтерський облік та аудит. 2012. № 7. С. 3–8.
15. Гуцайлюк З. Системи бухгалтерського обліку: критичний аналіз думок фахівців. Бухгалтерський облік та аудит. 2012. № 12. С. 3–11.
16. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17.05.2006 р. "Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності". URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_844](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_844).
17. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. "Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств". URL: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55d2e4fc7737a.pdf>.
18. Директива 86/635/ЄЕС від 8.12.1986 р. "Щодо річної звітності та консолідованої звітності банків та інших установ". URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_270](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_270). – Назва з екрану.
19. Директива 91/674/ЄЕС Ради від 19.12.1991 р. "Про річні звіти і консолідовані звіти страхових підприємств". URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_190](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_190).
20. Директива Ради 89/117/ЄЕС від 13.02.1989 р. "Щодо зобов'язання стосовно публікації щорічних бухгалтерських документів структурними підрозділами кредитних та фінансових установ, що створені в державах-членах, головний офіс яких знаходиться на території іншої держави-члена" від 13.02.1989 р. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_272](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_272).

21. Директива Ради 89/666/ЄЕС від 21.12.1989 р. "Про вимоги щодо розкриття інформації філіями окремих видів компаній, відкритими у державі-члені, на які поширюється дія права іншої держави". URL: [minjust.gov.ua/file/32729](http://minjust.gov.ua/file/32729).
22. Довгаль Ю. Д. Організація бухгалтерського обліку діяльності акціонерних товариств в умовах використання комп'ютерних технологій : автореф. дис. Житомир, 2010. 20 с.
23. Договір про функціонування Європейського союзу, щодо створення відкритих акціонерних товариств та забезпечення збереження та зміни їх капіталу. Регламент комісії (ЄС) № 267/2010. Офіційний вісник Європейського Союзу. 2010. С. 7.
24. Жук В. М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні. Фінанси України. 2009. № 7. С. 100–113.
25. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту. Облік і фінанси АПК. 2012. № 2. С. 14–22.
26. Закон України "Про акціонерні товариства". URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
27. Інститут соціальної і етичної звітності (Institute of Social and Ethical Accountability). URL: [www.accountability.org.uk/resources](http://www.accountability.org.uk/resources).
28. Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів. Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2007. 104 с.
29. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty>.
30. Копилов Є. І., Германчук Г. О. Трансформація фінансової звітності в Україні до вимог МСФЗ: теорія і практика. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси : зб. наук. пр. 2013. № 10. С. 345–351.
31. Костюченко В. М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці: автореф. дис. Київ, 2008. 32 с.

32. Кузнецова С. А. Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція, та соціальна спрямованість. Європейський вектор економічного розвитку. 2014. № 1 (16). С. 73–84.
33. Кедбері А. Корпоративне управління і розвиток. Глобальний форум з корпоративного управління. 2003. С. 3.
34. Ластовецький В. О. Про бухгалтерську науку і практику. Вісник бухгалтера і аудитора України. 2002. № 1. С. 35–37.
35. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 336 с.
36. Легенчук С. Ф. Майбутнє корпоративної звітності: історія, перспективи та проблеми. Облік і фінанси. 2022. Вип. 88, с. 29-38.
37. Лень В. С., Гливенко В. В. Звітність підприємства. Київ : Центр навч. літ., 2006. 612 с.
38. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. Київ, 2008. 21 с.
39. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні : теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 340 с.
40. Мельничук Б. В. Проблеми запровадження МСФЗ в Україні: інституціональний підхід. Облік і фінанси АПК. 2011. № 3. С. 24–27.
41. Метелиця В. М. Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі. Облік і фінанси. 2014. № 2. С. 41–55.
42. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <http://dtkk.com.ua/show/2cid010035.html>.
43. Мисака, Г., Дерун, І. Концептуальні детермінанти розвитку корпоративної звітності в інформаційних економіках та суспільствах. Financial and credit activity problems of theory and practice, 2022. 4(45), 68-82.
44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 1 "Подання фінансової звітності". URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>.

45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 2 "Запаси". URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>.
46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 8 "Облікова політика". URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>
47. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи". URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>
48. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 38 "Нематеріальні активи". URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>.
49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 36 "Зменшення корисності активів". URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>.
50. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 12 "Податки на прибуток". URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>.
51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IFRS) 1 "Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності". URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>.
52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби". URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>
53. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 Дохід. URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti>
54. Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009. Київ : Федерація проф. бухгалтерів і аудиторів України, 2009. 1608 с.
55. Мулик, Т. О., Ващілова, Н. В. Інтегрована звітність підприємства стан та перспективи розвитку. Ефективна економіка. 2019. № 11.

56. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27.06.2013 р. № 635. URL: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=382876&search\\_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1).
57. Наказ про облікову політику: усе до ладу. Інтерактивна бухгалтерія. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics>.
58. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0336-13>.
59. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
60. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007–2015 роки: постанова Кабінету міністрів України від 16.01.2007. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
61. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств : монографія. Київ : КНЕУ, 2015. 471 с.
62. Олійник Я. В. Інституціональні засади організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції. Київ : ТОВ "Лазуріт-Поліграф", 2014. 320 с.
63. Онищенко В. П. Методика та організація консолідованої фінансової звітності : автореф. дис. Київ, 2008. 18 с.
64. Орлов І. В. Якість інтегрованої звітності та її характеристики. Економіка, управління та адміністрування. 2023. 1 (103), 105-110.
65. Особливості облікових систем в США. Американська бухгалтерська асоціація (ААА). URL: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/175-osoblivosti>.
66. П(С)БО (IAS) 8 «Нематеріальні активи»: облік нематеріальних активів за МСФЗ і П(С)БО. URL: <http://dtk.com.ua/show/1cid03344.html>.
67. П(С)БО 17 «Податок на прибуток». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.

68. П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». URL: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=340510&cat\\_id=293533](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533).
69. П(С)БО 9 «Запаси». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
70. Рада зі стандартів фінансового обліку США. URL: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere>.
71. План першочергових заходів у сфері інвестиційної діяльності : указ Президента України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/300/2006>.
72. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». URL: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=340510&cat\\_id=293533](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533).
74. Принципи корпоративного управління. Українська інвестиційна. 2002. № 30. С. 8-15.
75. Принципи бухгалтерського обліку / Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел. 1999. 496 с.
76. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності / постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419>.
77. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
78. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1757500-11>
79. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування / наказ МФУ від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
80. Про затвердження Положення про розкриття інформації емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі, та Порядку заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0707-10>.

81. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів / постанова КМУ від 28.10.1998 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.
82. Про заходи щодо розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах. Указ Президента України від 21.03.2002 № 280/2002. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/280/2002>.
83. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1678-18>.
84. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / розпорядження КМУ від 24.10.2007 № 911-р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.
85. Регламент (ЄС) № 1606/2002 Європейського Парламенту та Ради від 19.07.2002 р. про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_404](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_404).
86. Рекомендація Комісії 2001/453/ЄС від 30.05.2001 р. про визнання, оцінку та розкриття питань, пов'язаних з довкіллям у річної звітності та звітах товариств. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_973](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_973).
87. Рішення № 14-64 "Про торгові книги та бухгалтерські документи, які підприємства повинні подавати для контролю з боку посадових осіб або агентів вищого органу, які здійснюють перевірки та інспекції щодо цін".
88. Селіверстова Л.С. Вдосконалення системи корпоративного управління (на прикладі підприємств легкої промисловості): автореф. дис. Київ, 2005. 19 с.
89. Семчук І. В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю: автореф. дис. Житомир, 2010. 20 с.
90. Силенко О. Стандартизація змістовного наповнення інтегрованої корпоративної звітності. Сталий розвиток економіки. 2023, № 1, с. 117-122.

91. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні на 2007-2012 рр. URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/searcher?&search\\_param](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/searcher?&search_param).
92. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ: Алерта, 2006. 1080 с.
93. Фінансова звітність САТП 0904. URL: <http://smida.gov.ua/db/participant/00435560>.
94. Харламова О. В. Методологія формування та архітектоніка фінансової звітності : дисертація. Харків, 2015. 534 с.
95. Харламова О. В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні: монографія. Харків: Лідер, 2015. 372 с.
96. Хомин П. Я. Парадигма й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу) : монографія / П. Я. Хомин, Г. П. Журавель. Тернопіль: Екон. думка, 2007. 299 с.
97. Шевченко Л. Я. Бухгалтерський облік та аналіз ресурсного потенціалу корпорацій : автореф. дис. Житомир, 2013. 20 с.
98. Царук В. Ю. Теорія і методологія обліку і аналізу в системі корпоративного управління : монографія. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2020. 404 с.
99. Царук В. Ю. Історичні засади розвитку бухгалтерського обліку як елемента системи корпоративного управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С. 15-25.