

*Н.М. Цветкова  
к.е.н., доцент,  
професор кафедри  
теорії бухгалтерського обліку  
Національної академії статистики,  
обліку та аудиту*

## **МЕТОДОЛОГІЧНІ ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

**Постановка проблеми.** Глобалізація світової економіки потребує складання фінансової звітності за міжнародними стандартами. Досвід роботи країн світу показує, що МСФЗ забезпечує інвесторів якісною інформацією, яка дозволяє приймати правильні управлінські рішення. При застосуванні МСФЗ зменшуються затрати на складання консолідованої фінансової звітності, полегшується доступ до міжнародних ринків капіталу, збільшується приток іноземних інвестицій, підвищується конкурентоспроможність компаній. МСФЗ забезпечують прозорість, високу інформативність та зіставність показників фінансової звітності компаній. В сучасних умовах продовжується перехід різних країн світу на МСФЗ. Розвиток транснаціональних корпорацій, світової торгівлі, а також зростання міжнародних потоків капіталу, цінних паперів, кредитів, капітальних вкладень, все більш потребує застосування МСФЗ. Тому актуальним є дослідження методологічних питань формування звітності за МСФЗ в сучасних умовах, коли здійснюються постійні їх зміни.

**Аналіз останніх досліджень.** Огляд літератури показав, що в світі здійснюється конвергенція, яка спрямована на усунення відмінностей між МСФЗ і національними стандартами США, Японії та інших країн світу. Компанії ЄС, зареєстровані на біржах, мають дотримуватися вимог МСФЗ при підготовці консолідованої фінансової звітності. Комісія по цінним паперам та біржам США (SEC) надала іноземним компаніям право використовувати при підготовці фінансової звітності МСФЗ. Їх застосовують на світових біржах. Ринкова капіталізація станом на 30 червня 2014 року склала у млрд. USD на біржах: Нью-Йоркська – 19179, NASDAQ -6671,

Токійська – 4624, EURONEXT -3818, Лондонська – 3396, Гонконгська – 3089 та ін.(1). Як відомо, МСФЗ визнаються більше 120 країнами світу.

В Україні питання застосування МСФЗ компаніями розглянуті як в нормативно-правових актах, так і в дослідженнях вчених: С.Голова, В.Костюченко, В.Пархоменко та інших. Розпорядженням Кабінету Міністрів схвалена Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні від 24 жовтня 2007 року № 911-р (2). На основі МСФЗ складені в Україні Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. В сучасних умовах поставлені нові питання формування звітності у зв'язку із змінами МСФЗ, поданням компаніями користувачам нової інтегрованої звітності.

Відповідно до законодавства фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються в Україні за МСФЗ: публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 року; підприємствами, які надають фінансові послуги, а також недержавне пенсійне забезпечення – з 1 січня 2013 року; по допоміжній діяльності у сферах фінансових послуг і страхування – з 1 січня 2014 року; кредитними спілками, а також по діяльності з управління активами – передбачено з 1 січня 2015 року (3).

**Мета дослідження.** Звітність складається на основі загальноприйнятих принципів, єдиних правил, які забезпечують користувачів надійною інформацією для оцінки діяльності компаній та прогнозування їх розвитку. Тому, метою статті є розгляд нових методологічних питань складання звітності та розробка рекомендацій щодо покращення її змісту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В МСФЗ представлені такі методологічні питання як якісні характеристики інформації, класифікація елементів фінансової звітності, правила їх визнання та оцінки, розкриття у звітності. В Концептуальній основі фінансової звітності, виданої Радою за МСБО, передбачені якісні характеристики фінансової інформації: основоположні - доречність, суттєвість, правдиве подання та посилювальні - зіставність, можливість перевірити, своєчасність, зрозумілість, а також порядок їх застосування. Тобто, перша група якісних характеристик є фундаментальними, яким обов'язково має задовольняти звітна інформація, а друга група включає характеристики, які покращують

корисність інформації. Фінансові звіти складаються на основі припущення, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому (4). В МСБО 1 «Подання фінансової звітності» наведені загальні характеристики фінансової звітності: достовірне подання та відповідність МСФЗ, безперервність, принцип нарахування в бухгалтерському обліку, суттєвість та об'єднання у групи, згортання, частота звітності, порівняльна інформація, послідовність подання (5).

Існують різні підходи до принципів бухгалтерського обліку в законодавстві. Так, в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»(6) наведені основні принципи бухгалтерського обліку та звітності, а, наприклад, в Федеральному Законі Росії «Про бухгалтерський облік» (7) представлені принципи регулювання бухгалтерського обліку – відповідність федеральних і галузевих стандартів вимогам користувачів бухгалтерської (фінансової) звітності, а також рівню розвитку науки та практики бухгалтерського обліку; єдність системи вимог до бухгалтерського обліку; спрощення способів ведення бухгалтерського обліку (включно спрощену бухгалтерську звітність); застосування міжнародних стандартів як основи розробки федеральних та галузевих стандартів та інші. Тобто, конкретних принципів не має, так як їх встановлюють в наказі про облікову політику. На наш погляд, доцільно принципи бухгалтерського обліку та звітності розділити на загальноприйняті, які встановлені в нормативних документах, та конкретні – які наведені в облікової політиці компанії.

Правильне застосування МСФЗ потребує їх систематизації. Комплект документів з міжнародних стандартів фінансової звітності включає Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та тлумачення. Але це не є їх класифікацією, а пов'язано з тим, що з 1973 по 2001 рік стандарти розробляв і друкував Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності під назвою «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS), а у 2001 році цей комітет був реорганізовано у Раду з МСФЗ (IASB), яка продовжила роботу по випуску стандартів вже під назвою «Міжнародні стандарти фінансової звітності» (IFRS). В сучасних умовах комплект документів за міжнародними стандартами

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

включає 12 МСФЗ (IFRS), 29 МСБО (IAS), а також тлумачення до стандартів - 17 IFRIC і 11 SIC. В літературі наведені різні варіанти класифікації міжнародних стандартів. Так, наприклад, Соловьева О.В.(8) пропонує їх класифікацію залежно від регламентації вимог к формуванню форм звітності: 1) загальні вимоги до змісту фінансової звітності; 2) вимоги до змісту статей балансу; 3) вимоги до змісту статей звіту про сукупний дохід ; 4) вимоги до змісту звіту про зміни у власному капіталі ; 5) вимоги до змісту звіту про рух грошових коштів; 6) вимоги до змісту приміток; 7) галузеві стандарти. На наш погляд, класифікації мають важливе значення для вивчення та правильного застосування МСФЗ.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (№996 –XIV) вказано, що «національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам» (6). Потрібно відзначити, що не відповідностей та протиріч між МСФЗ і П(С)БО не може не бути. Після того, як Радою з МСФЗ були внесені зміни в діючі стандарти або впроваджені нові стандарти, вже починають бути невідповідності, так як Міністерство фінансів України тільки через певний час розгляне ці зміни і може їх не прийняти в Національних П(С)БО. За останні роки невідповідностей між МСФЗ и П(С)БО стає все більше. Так, були впроваджені нові МСФЗ ( МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ 11 «Спільна діяльність», МСФЗ 12 «Розкриття інформації об участі в інших підприємствах», МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю») і здійснені зміни до діючих стандартів (МСБО 19 «Виплати працівникам», МСБО 27 «Окрема фінансова звітність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства», МСБО 32 «Фінансові інструменти: представлення інформації», МСБО 36 «Знецінення активів», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»). В МСФЗ дані нові визначення: контролю (IFRS 10), пов'язаної сторони (IAS 24 ), справедливої вартості ( IFRS 13).

*Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*

Розпорядженням Кабінету міністрів України від 17 вересня 2014 р. № 847-р (9) у статті 387 (додаток ХХХV) передбачено к липню 2015 року Мінфіну, Мінекономрозвитку, Мін'юсту та НКЦПФР (за згодою) розроблення, прийняття та впровадження нормативно-правових актів з метою імплементації положень Директиви Європейського Парламенту та Ради ЄС від 26 червня 2013 р. № 2013/34/ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств. Організаційно-методологічні складові цього завдання розглянуто в роботі В.Пархоменко (10).

За останні роки в Україні здійснено удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності . МСФЗ сприяють уніфікації обліку, так як дозволяють застосовувати єдину термінологію, порядок визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, їх відображення у фінансової звітності. Для впровадження компаніями України МСФЗ потрібно : провести аналіз відмінностей між П(С)БО і МСФЗ, розробити облікову політику та аналітичний план рахунків за МСФЗ, здійснити визнання та оцінку елементів фінансової звітності відповідно до МСФЗ, визначити методологію відображення господарських операцій, врахує особливості роботи компанії, удосконалити документацію для отримання інформації, яку потрібно розкривати у фінансової звітності, та інші. Компанії мають визначати вплив переходу на МСФЗ на показники діяльності підприємства.

Мають особливості методологічні питання складання звітності у групах підприємств. Для забезпечення однакової методології при формуванні консолідованої звітності в компаніях групи має бути єдиний план рахунків , однакові принципи побудови аналітичних рахунків у материнської та дочірніх підприємств, що потрібно не тільки для звіряння внутрішніх розрахунків між ними, а також для забезпечення однакової методології при формуванні консолідованої звітності. У відмінності від плану рахунків підприємств і організацій за національною системою в план рахунків за МСФЗ потрібно включити субрахунки для обліку операцій між материнської та дочірніми компаніями групи, а також передбачити на окремих субрахунках відображення сум, які належать власникам материнської компанії і неконтрольованій частці. Звітність групи

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

підприємств складається на основі єдиної облікової політики. Тому, проблеми у формуванні звітності в них можуть бути пов'язані з суттєвими розбіжностями у національних та міжнародних стандартах країн компанії групи, з різними інформаційними технологіями в компаніях групи, великою чисельністю дочірніх компаній і їх діяльністю в декількох країнах світу, виконанням різних видів діяльності, відсутністю єдиної облікової політики і не високим рівнем уніфікації обліку в компаніях групи.

Потрібно відзначити, що на якість фінансової звітності значний вплив надають облікові політики, які за МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (11) є – «конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності». Як бачимо, визначення включає як теоретичний, так і практичний аспект. В Україні затверджені «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства» (наказ Міністерства фінансів України 27 лютого 2013 року № 635), але в них зазначено, що їх не можна використовувати підприємствам, які застосовують МСФЗ. Облікова політика за правилами МСФЗ складається не в цілому по підприємству, а формуються облікові політики по конкретним об'єктам обліку. Так як в стандартах не можна повністю передбачити всі господарські операції, галузеві особливості роботи компаній, то застосування МСФЗ потребує від працівників бухгалтерій професійних суджень. Потрібно визначити вплив змін в облікової політиці на фінансовий стан, рух грошових коштів, фінансові результати та на ефективність роботи підприємства. Доречно застосовувати такі принципи формування облікової політики : «законності, достовірності, раціональності, ефективності, адекватності, єдності, суттєвості, професійного судження» (12).

Важливе значення у розвитку методології бухгалтерського обліку і підвищенні якості фінансової звітності має правильне застосування оцінок. З 1 січня 2013 року впроваджено новий МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», який дає визначення справедливої вартості, містить Концептуальну основу оцінювання і вимагає розкриття інформації про справедливу вартість, що має важливе значення в сучасних умовах. Відповідно до принципів

*Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*

оцінювання методики мають максимізувати використання доречних відкритих вхідних даних та мінімізувати застосування закритих вхідних даних. Відповідно до МСФЗ 13 ці методики включають витратний, дохідний та ринковий підходи. Позитивним є і те, що при визначенні справедливої вартості нефінансових активів враховується їх найкраще і найбільш ефективно використання, а при оцінці зобов'язань - ризик їх невиконання.

В сучасних умовах звітність компаній має давати повне представлення про бізнес-модель підприємства. Новим форматом звітності – є інтегрована звітність. Міжнародна рада по інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Council - IIRC) в грудні 2013 року видала міжнародний стандарт «Інтегрована звітність», в якому передбачені принципи її підготовки: орієнтація на майбутнє, суттєвість, достовірність і повнота, сталість і співставленість, взаємодія з зацікавленими сторонами, стислість, зв'язність інформації. Ця звітність включає інформацію про фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціальний та природний капітали. Інтегрована звітність має розкривати інформацію яка надає вплив на можливості компанії створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах (13). Для оцінки вартості капіталу на практиці використовують показники: чисті активи, рентабельність власного капіталу, ринкова капіталізація компанії, економічна додана вартість, ринкова додана вартість, рентабельність інвестованого капіталу, чистий прибуток на акцію, додана вартість акціонерного капіталу, доходність інвестицій на основі потоку грошових коштів та інші, які мають бути представлені в інтегрованої звітності.

Якісне відображення операцій в обліку і звітності залежить від рівня підготовки бухгалтерів. Застосування МСФЗ потребує обов'язкової сертифікації бухгалтерів України. Визнаними у світі сертифікаціями є : ACCA, ACCA-DipIFR, CPA, CGA , CAP/CPA, CMA/CFM, CIA. Рішення різних проблем МСФЗ пов'язано і з подальшим співробітництвом України з міжнародними організаціями по бухгалтерському обліку та звітності.

Таким чином, за останні роки впроваджені нові МСФЗ, здійснені зміни до діючих, покращена Концептуальна основа

*Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*

фінансової звітності. Вихід компаній України на світові фондові біржі потребує застосування МСФЗ. Тому, Національні П(С)БО мають не суперечити і МСФЗ і Директивам ЄС . Це потрібно врахувати при формуванні облікової політики, планів рахунків компаній, показників звітності. Необхідно, щоб одні і тіж терміни (справедлива вартість, суттєвість, облікова політика та інші) визначались у П(С)БО і МСФЗ однаково.

Ведення бухгалтерського обліку має повністю забезпечувати аналітичною інформацією процес складання звітності. Пропонуємо принципи бухгалтерського обліку та звітності розділити на загальноприйняті, які встановлені в нормативних документах, та конкретні – які наведені в облікової політиці компанії. Для покращення роботи щодо застосування МСФЗ в Україні потрібні методичні рекомендації щодо впровадження облікової політики за МСФЗ, а також по застосуванню кожного стандарту. Вважаємо, що в Україні в склад П(С)БО доцільно ввести новий стандарт «Оцінка справедливої вартості». Складання підприємствами та організаціями України нової інтегрованої звітності дозволить комплексно характеризувати складові вартості компаній та стратегію їх розвитку.

**Список використаних джерел:**

1. [www.en.wikipedia.org/wiki/](http://www.en.wikipedia.org/wiki/).
2. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження КМУ від 24 жовтня 2007 р. № 911-р).
3. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. №419 (із змінами та доповненнями).
4. Концептуальна основа фінансової звітності. Видана РМСБО у вересні 2010 р. – [www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/).
5. МСБО 1 «Подання фінансової звітності». – [www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/).
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року №996-XIV (із змінами та доповненнями).



*Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*

7.Федеральный Закон России «О бухгалтерском учете» ( от 29.11.2011 г. № 402-ФЗ). – [www.minfin.ru/](http://www.minfin.ru/).

8.Соловьева О.В. Теоретические основы международных стандартов финансовой отчетности как системы. Автореферат дис. на соиск. ученой степени докт. экон. наук. М.,2009, с.22.

9. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17 вересня 2014 р. № 847-р « Про імплементацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» – [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).

10.Пархоменко В. Євроконвергенція бухгалтерського обліку/ В.Пархоменко// Бухгалтерський облік і аудит. -№8.-2014. –с.3-4.

11.МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». – [www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/).

12.Пушкар С.С. Теорія і практика формування облікової політики: [Монографія]/ М.С.Пушкар, М.Т.Щирба. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2010. –с.171-173.

13. [www.theiirc.org](http://www.theiirc.org).