

Міністерство фінансів України
Агентство з міжнародних стандартів фінансової звітності
Аудиторська палата України
Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України
Університет національного та світового господарства (Болгарія, Софія)
Полоцький державний університет (Беларусь, Новополоцьк)
Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова
Харківський інститут фінансів УДУФМТ
Подільський державний аграрно-технічний університет
Луцький національний технічний університет
Інтернет-видання «МСФО под ключ»

**ВІСНИК ВІДКРИТОЇ МІЖНАРОДНОЇ
ІНТЕРНЕТ-КОНФЕРЕНЦІЇ
«МСФЗ: ДОСЛІДЖЕННЯ, НАУКА,
ПРАКТИКА, ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ»**

4 квартал 2014 року

Харків 2014

МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація: матеріали відкритої міжнар. інт.-конф., Харків, – 4 квартал 2014 / ред. кол.: О.В. Харламова – Х. : Агентство з МСФЗ, 2014. – 41 с.

2 Вісник містить тези вітчизняних авторів, які були представлені на Відкритій міжнародній інтернет-конференції «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». У віснику розглянуто практику впровадження МСФЗ в країнах світу, впровадження МСФЗ в корпоративному секторі та у сфері фінансових послуг, застосування МСФЗ у малому та середньому бізнесі, висвітлені аспекти обліково-аналітичного та методичного забезпечення, аналізу і аудиту фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

Вісник приверне увагу як науковців так і обліково-фінансових працівників, бухгалтерів, економістів, аудиторів, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів.

Редакційна колегія не несе відповідальності за достовірність статистичної та іншої інформації, що надана авторами, та залишає за собою право не розділяти поглядів деяких авторів на ті чи інші питання, розглянуті на конференції.

Автори опублікованих матеріалів несуть повну відповідальність за підбір, точність наведених фактів, цитат, посилань, економіко-статистичних даних, галузевої термінології, інших відомостей.

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ 1 “ПРАКТИКА ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В КРАЇНАХ СВІТУ: УРОКИ ДЛЯ УКРАЇНИ”.....	4
Корнієнко Г.О. Практика впровадження МСФЗ в країнах світу: уроки для України.....	4
Косяк А.П. Впровадження МСФЗ в Україні: класифікація основних засобів за П(С)БО 7 та МСБО 16.....	5
Кривцун В.О. Практика впровадження МСФЗ в країнах світу: уроки для України.....	6
Мрихіна Л.А. Аналіз досвіду застосування МСФЗ в різних країнах світу – висновки для України.....	8
Михайличенко Р.О. Досвід країн пострадянського простору у процесах адаптації МСФЗ.....	9
СЕКЦІЯ 3 “ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В СФЕРІ ФІНАНСОВИХ ПОСЛУГ”.....	12
Кущик А.І., Стрижеус Л.В. Запровадження МСФЗ, як інноваційний підхід до подання банківської звітності.....	12
СЕКЦІЯ 4 “МСФЗ ДЛЯ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД, ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ”.....	14
Мельник О.І. Стандарти для малого і середнього бізнесу: переваги в порівнянні з повною версією МСФЗ.....	14
Харламова О.В. Законодавчі невідповідності застосування МСФЗ для МСП В Україні.....	15
СЕКЦІЯ 5 “МСФЗ-ЗВІТНІСТЬ: ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ І АНАЛІЗУ”.....	18
Гордієнко Н. І. Консалтинг та вимоги незалежності у аудиті фінансової звітності підприємств.....	18
Кокоша О.В. Облік резервів в МСФЗ.....	20
Стеблянко О.О. Контракти із замовниками: аспекти використання МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами».....	21
Харламова О.В. Перше застосування МСФЗ: проблемні аспекти формування аудиторських звітів.....	23
СЕКЦІЯ 6 “МСФЗ-ЗВІТНІСТЬ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ”.....	27
Безверхий К.В. Особливості бухгалтерського обліку нематеріальних активів за П(С)БО та МСФЗ.....	27
Галасюк В. В. Анотація до монографії Валерія Галасюка «Про формування справедливої вартості об’єктів в угодах купівлі-продажу та угодах міни».....	28
Доленко К. Д. Методичні засади формування «Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»: вітчизняна та зарубіжна практика.....	29
Івацішина К.В. Фінансова звітність в контексті міжнародних стандартів.....	32
Порохняк Н.В. МСФЗ як базова обліково-аналітична модель для бізнесу України.....	33
Харламова О.В. Транспарентність фінансової звітності за МСФЗ.....	35
Харламова О.В. Облік придбання основних засобів в контексті МСФЗ.....	36
Шевченко А.В. Бухгалтерський облік операцій з оплати праці: напрями гармонізації міжнародних та вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.....	37
УМОВИ УЧАСТІ.....	41

Корнієнко Г.О.

Харківський державний університет харчування та торгівлі

Практика впровадження МСФЗ в країнах світу: уроки для України

Анотація. Досліджено сутність, зміст, причини виникнення МСФЗ, проведено порівняння досвіду впровадження МСФЗ в Україні, подано рекомендації щодо вдосконалення практики застосування МСФЗ в Україні.

Глобалізація світової економіки, розвиток підприємництва, банківських та інших фінансових установ призвели до актуалізації питання входження нашої країни до європейського та світового економічного простору. Це питання, в свою чергу, вимагає розробки та впровадження нових вимог щодо організації та методології обліку. Показники звітності, складеної за національними стандартами, зазвичай, не дають об'єктивної картини фінансового стану підприємства. Одним із загально визнаних способів забезпечення реальності картини бізнесу компанії на сучасному етапі є підготовка інформації відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Ряд досліджень підтверджують порівнянність і корисність інформації для користувачів звітності, складеної за МСФЗ, а також підвищення довіри з боку інвесторів, сприяння зростанню капіталовкладень й економічному розвитку.

Компанії з іноземними інвестиціями, учасники іноземних бірж та підприємства, які бажають вийти на міжнародний ринок, вже давно складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ.

Широке поширення МСФЗ в останні роки базується на багаторічній роботі і численних дискусіях з питань необхідності і раціональності міжнародної гармонізації фінансової звітності. Процес подальшого поширення МСФЗ свідчить про необхідність і доступність використання міжнародних стандартів та можливість гармонізації фінансової звітності у міжнародному економічному просторі. Ряд досліджень питання впровадження МСФЗ підтверджують порівнянність і корисність інформації для користувачів звітності, а також підвищення довіри з боку інвесторів, сприяння зростанню капіталовкладень та економічному розвитку.

Питання застосування міжнародних стандартів в Україні є дискусійним та існує багато невирішених питань з даної теми. Аналіз останніх публікацій показав, що проблемі переходу України на МСФЗ приділяється достатньо велика увага. Про це свідчать численні публікації таких вчених, як Ф. Бутинець, С. Голов, Г. Кірейцев, В. Костюченко, О. Корніюк, В. Пархоменко, С. Пріліпко.

Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності має за мету забезпечення порівнянності і зрозумілості звітності суб'єктів господарювання на міжнародному ринку. Особливістю міжнародних стандартів є те, що вони досить гнучкі і при веденні обліку рекомендують відштовхуватися від економічних ситуацій. Світова практика свідчить, що прийняття і використання МСФЗ забезпечує:

- зменшення ризику для кредиторів та інвесторів;
- зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;
- поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку;
- ясне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі.

З проведених досліджень видно, що впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у фінансовій системі країн необхідне, однак пов'язане зі значними проблемами. Оскільки деякі аспекти економічної діяльності України і країн СНД схожі, можна спрогнозувати, які саме труднощі впровадження МСФЗ виникнуть в Україні та припустити, що досвід вирішення проблем впровадження МСФЗ в країнах СНД буде корисним для вітчизняних підприємств.

Резюмуючи, можна узагальнити такі основні проблеми застосування МСФЗ в країнах СНД, у тому числі в Україні:

- несумісність міжнародних стандартів з національною практикою ведення обліку;
- нестача кваліфікованих фахівців у галузі
- відсутність перекладу тексту стандартів національними мовами
- висока вартість процесу трансформації звітності;
- процес переходу на МСФЗ є формальним, незацікавленість керівників підприємств;
- недосконалість системи контролю та регулювання щодо застосування МСФЗ.

Для вирішення зазначених проблем пропонуємо створити Програму, в якій було б викладено основні шляхи вирішення існуючих труднощів переходу на МСФЗ в Україні. Метою програми має стати масштабне інформування керівників підприємств про переваги використання МСФЗ та підвищення прозорості фінансової звітності, а також посилення контролю та координації процесів впровадження міжнародних стандартів на підприємствах України

Проблему навчання кадрів основам МСФЗ пропонуємо розв'язати шляхом створення онлайн-курсів, перевагами яких є: доступність, незалежно від географії проживання, без відриву від основної трудової діяльності; можливість займатися в зручний час, у зручному місці, простота подачі навчального матеріалу; порівняно низька вартість.

Адаптація звітності українських підприємств до МСФЗ дозволить зменшити ризики для інвесторів та кредиторів, забезпечити прозорість та зрозумілість інформації, підвищити зростання довіри до показників фінансової звітності, поглибити міжнародну кооперацію в галузі бухгалтерського обліку.

Косяк А.П.

к.е.н., доцент,

Харківський національний університет міського господарства
імені О.М. Бекетова

Впровадження МСФЗ в Україні: класифікація основних засобів за П(С)БО 7 та МСБО 16

Анотація. Проведено аналіз теоретичних визначень поняття «основних засобів», розглянута класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку згідно П(С)БО порівняно з МСБО.

Стратегічний вибір України на користь євроінтеграційного курсу є обґрунтованим і закономірним, тому вимагає відповідних змін у нормативно-законодавчій базі України до стандартів складання фінансової звітності.

Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать Закону України та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики [1, ст. 12-1]. Міжнародні стандарти фінансової звітності прийняті Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, це документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

За сучасних умов господарювання головною метою є теоретичні визначення об'єкта основних засобів, методологічні основи формування в обліку інформації про основні засоби, розкриття інформації про основні засоби, яка необхідна для користувачів фінансової звітності.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності встановлені в П(С)БО 7 «Основні засоби» [2]. Так, згідно П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва /діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [2, п. 4].

Метою Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» є визначення облікового підходу до основних засобів, щоб користувачі фінансової звітності могли розуміти інформацію про інвестиції суб'єкта господарювання в його основні засоби та зміни в таких інвестиціях. У міжнародній практиці МСБО 16 розглядаються основні питання обліку основних засобів: визнання активів, визначення їх балансової вартості, амортизаційних відрахувань, збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв'язку з ними [3, п. 1].

Відповідно до МСБО 16 основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх:

а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Вартість, визначення суб'єктом господарювання – це теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання [3 п.6], поняття, яке міститься в МСБО 16, але відсутнє у П(С)БО 7.

Згідно з конкретними вимогами П(С)БО 7 до визначення та оцінки основних засобів для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами [2, п 5, пп. 5.1, пп. 5.2]:

1) основні засоби: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом [4, пп. 5.1.2]; будівлі, споруди та передавальні пристрої [4, пп. 5.1.3]; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини [4, пп. 5.1.3]; багаторічні насадження; інші основні засоби;

2) інші необоротні матеріальні активи: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети покату; інші необоротні матеріальні активи.

Клас основних засобів за МСБО – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання.

У МСБО виділені такі класи основних засобів: земля; земля та будівлі; машини та обладнання; кораблі; літаки; автомобілі; меблі та приладдя; офісне обладнання [3, п. 37].

Таким чином, класифікація основних засобів за МСБО 16 та П(С)БО 7 дещо відрізняється. У МСБО 16 не виділяються інші необоротні матеріальні активи, які виділено у самостійну групу в П(С)БО 7. В МСБО 16 у фінансовій звітності слід розкрити інформацію для кожного класу основних засобів, а у П(С)БО 7 у примітках до фінансової щодо кожної групи основних засобів.

Література

1. ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV із змінами від 02.09.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 із зм. та доп. від 18.03.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» IASB; [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014

4. Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку наказ Міністерства фінансів України від 18.03.2011 р. № 372 із змінами, внесеними наказом МФУ від 07.02. 2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/1831-372.html>



Кривцун В.О.

Харківський державний університет харчування та торгівлі

Практика впровадження МСФЗ в країнах світу: уроки для України

Анотація. У статті проаналізовано організацію та методологію розробки МСФЗ; визначено склад фінансової звітності за системою GAAP та методику проведення трансформації звітності; розкрито особливості обліку та аналізу окремих сторін ісламської економіки у світлі вивчення міжнародних принципів.

Актуальність теми. У сучасних умовах економічної глобалізації практично перед кожним українським підприємством постає питання міжнародної співпраці. Глобалізація світової економіки, розвиток підприємництва, банківських та інших фінансових установ призвели до актуалізації питання входження нашої країни до європейського та світового економічного простору. Це питання, в свою чергу, вимагає розробки та впровадження нових вимог щодо організації та методології обліку. Показники звітності, складеної за національними стандартами, зазвичай, не дають об'єктивної картини фінансового стану підприємства. Одним із загально визнаних способів забезпечення реальності картини бізнесу компанії на сучасному етапі є підготовка інформації відповідно до МСФЗ. Ряд досліджень підтверджують порівнянність і корисність інформації для користувачів звітності, складеної за МСФЗ, а також підвищення довіри з боку інвесторів, сприяння зростанню капіталовкладень та економічному розвитку.

Широке поширення МСФЗ в останні роки базується на багаторічній роботі і численних дискусіях з питань необхідності і раціональності міжнародної гармонізації фінансової звітності. Процес подальшого поширення МСФЗ свідчить про необхідність і доступність використання міжнародних стандартів та можливість гармонізації фінансової звітності у міжнародному економічному просторі. Ряд досліджень питань впровадження МСФЗ підтверджують порівнянність і корисність інформації для користувачів звітності, а також підвищення довіри з боку інвесторів, сприяння зростанню капіталовкладень та економічному розвитку.

Питання застосування міжнародних стандартів в Україні є дискусійним. Аналіз останніх публікацій показав, що проблемі переходу України на МСФЗ приділяється достатньо велика увага. Про це свідчать численні публікації таких вчених, як Ф. Бутинець, С. Голов, Г. Кірейцев, В. Костюченко, О. Корніюк, В. Пархоменко, С. Пріліпко.

Мета і завдання наукової роботи. Метою дослідження є вивчення практики впровадження МСФЗ в країнах світу та надання рекомендацій щодо вдосконалення практики впровадження МСФЗ в Україні.

Для досягнення мети в науковій роботі поставлено наступні завдання: вивчити організацію та методологію розробки МСФЗ; визначити склад фінансової звітності по системі GAAP та методику проведення трансформації звітності; розкрити особливості обліку та аналізу окремих сторін ісламської економіки у світлі вивчення міжнародних принципів.

Об'єктом дослідження є процес впровадження МСФЗ в країнах світу.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано загальнонаукові й специфічні методи пізнання. При дослідженні сутності МСФЗ і етапів їх формування використовувались методи індукції та дедукції, системний і абстрактний. Для дослідження стану результатів впровадження міжнародних стандартів в країнах

світу використано статистичні методи та системного підходу. При вирішенні проблем застосування МСФЗ застосований метод функціонально-логічного аналізу.

Наукова новизна результатів дослідження полягає в тому, що в роботі здійснено цілісне теоретичне дослідження процесів впровадження МСФЗ в країнах світу, виявлено спільні проблеми та розроблено науково-практичні рекомендації щодо вдосконалення звітності підприємств України.

Структура та обсяг наукової роботи. Наукова робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатка і списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 30 сторінок комп'ютерного тексту. Наукова робота містить 1 таблицю, 1 додаток на 1 сторінці і список використаних джерел, що включає 28 найменувань на 3 сторінках.

Основний зміст наукової роботи. У вступі наукової роботи розкрито актуальність теми, визначено мету, завдання і об'єкт дослідження, розкрито наукову новизну і практичне значення дослідження.

У першому розділі «Організаційно-методологічні аспекти фінансової звітності та порядок розробки міжнародних стандартів» досліджено процедури формування, структура та особливості розробки МСФЗ та їх роль у міжнародному бізнесі, вивчено сучасні моделі бухгалтерського обліку та основні причини переходу країн на МСФЗ. Простежується тенденція концентрації та акціонування компаній.

Сучасні міжнародні процеси регулювання бухгалтерського обліку та звітності характеризуються усе більше широким поширенням МСФЗ. В останні п'ять років, відзначається ріст числа, що використовують МСФЗ у своїй практиці європейських компаній, керівництво яких уважає свій рівень знання МСФЗ досить високим. Соціально-економічні умови впливають на бухгалтерський облік. Якщо країни мають схожі умови, моделі обліку, як правило, ідентичні. Серед усього різноманіття облікових систем виділяють 5 основних моделей обліку. Визначено фактори, які впливають на створення та функціонування таких систем, типи класифікацій розвитку бухгалтерських систем, також методи кількісної оцінки по МСФЗ.

У другому розділі «Склад фінансової звітності по системі GAAP та методика проведення трансформації звітності» розглянуто концепції та принципи обліку, єдині правила та вимоги GAAP щодо формування звітності. Визначено професійні організації бухгалтерів, зміст і послідовність етапів при формуванні фінансової звітності за МСФЗ, види фінансових звітів. Виявлено основні проблеми трансформації бухгалтерської звітності, та причини з яких підприємства формують звітність відповідно до GAAP або відповідно до МСФЗ, а саме:

1) Необхідність одержання кредиту за кордоном або для залучення до участі в підприємстві іноземного інвестора.

2) Трансформація звітності необхідна для надання її кредиторів або інвесторів.

3) Трансформація звітності необхідна для керування підприємством. Класичний фінансовий аналіз базується на аналізі показників фінансової звітності, складеної відповідно до GAAP.

Зроблено висновок, що процес трансформації бухгалтерської звітності вимагає ретельної підготовки звітних даних. Виділено етапи та джерела інформації за якими формується звітність.

У третьому розділі «Звітність в обліковій стратегії ринкових структур (окремі сторони ісламської економіки у світлі вивчення міжнародних принципів)» досліджено, облік та аналіз особливостей ісламської економічної моделі і виявлено, що функціонування ісламських інститутів можливо лише за наявності правової бази, у створенні якої державі варто брати безпосередню участь із метою оптимального регулювання даного процесу та, по можливості, безболісно впроваджувати у фінансову сферу країни альтернативні види фінансування. Та визначено, що на цьому, на наш погляд, участь держави не обмежується. Досліджено історичний досвід ісламської моделі та її особливості, місце податків та їх роль, банківські операції та шляхи розвитку .

Висновки. Основні результати дослідження полягають у наступному:

1. В ході дослідження практики впровадження МСФЗ в країнах світу виявлено, - МСФЗ є найбільш розробленими і поширеними бухгалтерськими стандартами в світі, що обумовлено їх стислістю та гнучкістю; мета введення стандартів фінансової звітності полягає у забезпеченні порівнянності і зрозумілості звітності суб'єктів господарювання на міжнародному ринку.

2. Виявлено спільність проблем застосування МСФЗ в Україні та в зарубіжних країнах. Головними труднощами є: брак фінансування, невідповідність національного законодавства, відсутність знань, досвіду та навичок у бухгалтерів, проблеми перекладу стандартів національними мовами, небажання керівників підприємств відображати повну і прозору інформацію у звітності.

3. Пропонується для вирішення зазначених проблем створення Програми, в якій було б викладено основні шляхи вирішення існуючих труднощів переходу на МСФЗ в Україні. Існування проблеми браку часу на навчання, що є важливою перешкодою до вирішення питання переходу на МСФЗ, запропоновано розв'язати шляхом створення онлайн-курсів з МСФЗ, перевагами яких є: доступність, незалежно від місця проживання; можливість займатися в зручний час, у зручному місці, простота подачі навчального матеріалу; вартість, що значно нижче очних аналогів.

Список опублікованих праць за темою наукової роботи:

1. Кривцун В.О. Формування обліково-аналітичної концепції інтегрованої інформаційної системи за сегментами діяльності організації / О. В. Топоркова, В.О. Кривцун : тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. [«Про-

гресивна техніка та технології харчових виробництв, ресторанного та готельного господарств і торгівлі. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг», (Харків, 19 листопада 2013 р.) / М-во освіти і науки України, Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х.: ХДУХТ, 2013. – С. 99-100. (Особистий внесок автора полягає у розробці рекомендацій щодо впровадження МСФЗ на підприємствах України).

Мрихіна Л.А.

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Аналіз досвіду застосування МСФЗ в різних країнах світу - висновки для України

Анотація. У тезах досліджено розвиток бухгалтерського обліку та МСФЗ у світі, детально розглянуто впровадження МСФЗ у США та Росії, визначено основні етапи створення КМСФЗ. Також розглянуто передумови та шляхи переходу України на МСФЗ.

Загальносвітова тенденція створення єдиного економічного простору і цілеспрямований розвиток національних економік ведуть до об'єктивної необхідності уніфікації бухгалтерського обліку та приведення основних принципів ведення бізнесу у відповідність з міжнародними стандартами.

На сьогоднішній момент МСФЗ виступають найефективнішим інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, віддзеркалює існуючі фінансові ризики й дозволяє об'єктивно порівнювати результати діяльності компаній різних країн світу з метою прийняття якісних управлінських рішень.

Біржовий крах 1929 року, розпочавшись в США, став поштовхом для глобальної економічної кризи в індустріально розвинутих країнах і цілих регіонах. Велика депресія висвітлила наявність і значимість такої проблеми, як відсутність стандартизованих принципів бухгалтерського обліку, й тому з 1930-х років в США почалася робота над створенням національних стандартів бухгалтерського обліку, які нині більш відомі під назвою GAAP.

Розвиток стандартизованого бухгалтерського обліку в світі починається в 60-і роки минулого століття, в період глобалізації фінансових ринків і розвитку світової економіки, коли виникає необхідність створення «універсальної мови спілкування» - єдиної системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності, яка доступна та зрозуміла для кожного.

Для забезпечення гармонізації фінансової звітності на основі угоди організацій професійних бухгалтерів 10 провідних країн 29 червня 1973 був створений Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ), метою якого визнається розроблення єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку та контроль їх використання у світі.

Міжнародні стандарти фінансової звітності носять рекомендаційний характер, не домінуючи над національними Положеннями бухгалтерського обліку. Але якщо фінансові звіти випускаються не тільки для внутрішнього використання, а призначені для акціонерів, кредиторів, широкої громадськості, вони мають відповідати міжнародним стандартам.

Першою знаковою подією для поширення використання МСФЗ признається 2005 рік, коли Європейський Союз зобов'язав компанії, цінні папери яких котируються на європейських біржах, складати консолідовану фінансову звітність тільки згідно МСФЗ. Але, незважаючи на це, країни ЄС наділені правом самостійно приймати рішення стосовно порядку складання індивідуальної фінансової звітності. Наприклад, в Німеччині застосування МСФЗ не обов'язкове, але дозволене, при цьому звітність згідно національним стандартам все одно повинна складатися для цілей оподаткування, розподілу дивідендів та контролю.

Наступним переломним моментом впровадження МСФЗ стали події 15 листопада 2007 року, коли Комісія з цінних паперів США ухвалила Положення, згідно з яким фінансова звітність іноземних компаній, зареєстрованих у США, яка складена згідно з МСФЗ, буде прийматися без її перерахунку згідно US GAAP.

Перш ніж розглянути проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів в Україні необхідно звернути увагу, що найбільш важливим зарубіжним досвідом для нашої держави є практика впровадження МСФЗ в пострадянських країнах.

Так запровадження МСФЗ в Російській Федерації пройшло тернистий шлях, й на сьогоднішній момент в російському бізнесі складати фінансову звітність дотримуючись вимог МСФЗ в обов'язковому порядку повинні: банки; кредитні організації; страхові організації; інші організації, цінні папери яких допущені до обігу на торгах.

В Республіці Білорусь програма переходу на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку розпочалась у 1998 році й привела до того, що згідно Закону Республіки Білорусь «Про бухгалтерський облік і звітність» починаючи з 01.01.2014 банки, небанківські кредитно-торговельні організації, страхові компанії, а також ВАТ, цінні папери яких котируються на біржі повинні вести облік та складати консолідовану звітність виклю-

чно за МСФЗ.

Протягом останніх років вектор політичного й економічного розвитку України спрямований на інтеграцію з Європейським Союзом, й щоб досягти поставленої мети Україна, перш за все, повинна виконати ряд вимог, одним з яких є конвергенція національної системи бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами.

Головними передумовами виникнення необхідності уніфікації бухгалтерського обліку й переходу України до МСФЗ виступають: розширення як вертикальних, так і горизонтальних господарських зв'язків;

збільшення попиту на кредитні кошти; збільшення кількості міжнародних підприємств; вихід українських підприємств на міжнародні фінансові ринки; потреба в значних іноземних інвестиціях; поступова інтеграція в європейський економічний простір.

Запровадження принципів і методів МСФЗ в Україні здійснюються в умовах трансформації національного бухгалтерського обліку, цей процес розпочався з прийняття 1998 році Кабінетом Міністрів України Постанови «Програма реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності».

На шляху розвитку чогось нового завжди стоять якісь перепони й проблеми; так Міжнародна федерація бухгалтерів визначила, що основними труднощами, з якими стикаються українські підприємства при запровадженні МСФЗ є: мотивація, регулювання, культура та менталітет, переклад, освіта, доступність змісту, суттєва відмінність між бухгалтерським обліком і оподаткуванням; відсутність методологічного забезпечення бухгалтерського обліку, яке б враховувало галузеву специфіку.

Офіційною датою впровадження МСФЗ в Україні виступає 12 травня 2011 року, коли Верховною Радою України були внесені зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з цією постановою було визначено перелік суб'єктів господарювання, які для складання фінансової звітності обов'язково мають застосовувати МСФЗ: з 2012 року публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії; з 2013 року підприємства, які надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення, а також здійснюють недержавне пенсійне забезпечення; з 2014 року компанії, що надають допоміжні послуги у сфері фінансового посередництва та страхування.

Проаналізувавши практичне застосування МСФЗ в Україні, можна зробити висновок, що на сьогоднішній день український бізнес демонструє низьку обізнаність бухгалтерів у сфері МСФЗ, нерозуміння переваг застосування міжнародних стандартів компаніями, відсутність методичних рекомендацій, інтерпретацій МСФЗ. Для успішного впровадження МСФЗ в Україні, в першу чергу необхідно загальне поліпшення бізнес-клімату, встановлення дійсно партнерських взаємовідносин між багатьма фіскальними інститутами та економічними агентами, призначення відповідальних за адаптацію і впровадження стандартів, планування інноваційних заходів по навчанню кадрів.

Гармонізація бухгалтерського обліку дозволяє не тільки зробити звітність прозорою, порівняною, стандартизованою, зрозумілою для інвесторів, партнерів по бізнесу, кредиторів, але й якісно впливає на можливості керівництва в області управління організацією, що надає значні переваги перед конкурентами.

Впровадження МСФЗ в національну економіку різних країн світу сприяє розвитку як держави в цілому, так й окремих компаній. Перехід на міжнародні стандарти збільшує потік іноземних інвестицій та відкриває перед національними компаніями можливість залучення нових партнерів. Обираючи євроінтеграційний шлях економічного розвитку, Україна, тим самим, розпочала процес гармонізації, тобто уніфікації стандартів бухгалтерського обліку. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно МСФЗ, роблять її більш об'єктивною і здатною відобразити істинний майновий стан організації, що важливо не тільки для іноземних і національних інвесторів, але й для всіх секторів економіки України.

Михайличенко Р.О.

Харківський регіональний інститут Національної академії державного управління при Президентові України

Досвід країн пострадянського простору у процесах адаптації МСФЗ

Анотація. Досліджено історію розвитку бухгалтерського обліку та МСФЗ у світі, розглянуто досвід впровадження МСФЗ у пострадянських країнах, приведено особливості використання справедливої вартості та похідного фінансового інструменту у міжнародній практиці.

На сьогодні весь світ прагне опанувати єдиний формат спілкування, у тому числі і у сфері бухгалтерського обліку, який за своєю сутністю є специфічною мовою, що дозволяє узагальнити і систематизувати інформацію про господарські процеси в діяльності підприємств. Такою міжнародною мовою у сфері бізнесу стали міжнародні стандарти фінансової звітності (далі - МСФЗ). Оскільки Україна фактично являється частиною Європи і перебуває у процесі інтеграції до світового економічного простору, процес переходу на МСФЗ

для нашої країни став неминучим.

Вимоги МСФЗ до розкриття інформації передбачають реорганізацію інформаційних систем з метою більш гнучкого, достовірного і своєчасного збору даних для формування звітності. Особливо ця проблема актуальна для країн пострадянського простору. Застосування МСФЗ покращує ділову репутацію країни в цілому, впровадження стандартів розглядається як готовність держави до реформ та інтеграції у світове економічне співтовариство.

Бухгалтерський облік у СРСР був орієнтований на обслуговування планової адміністративно-командної системи, яка не враховувала економічну реальність. Тому він був малоприсаєднаний для прийняття рішень в умовах ринкової економіки. З початку 1990-х рр. у бухгалтерському обліку країн СНД відбулися значні зміни. Особливий інтерес для України викликає вивчення їх досвіду впровадження МСФЗ.

Необхідністю узгодження зусиль щодо реформування систем фінансової звітності пояснюється створення Координаційної ради з методології бухгалтерського обліку, що об'єднує представників Вірменії, Азербайджану, Білорусі, Грузії, Казахстану, Киргизстану, Молдови, Росії, Таджикистану, України та Узбекистану.

Особливістю і відмінністю застосування МСФЗ в Росії є те, що як і в Україні, в РФ банки були піонерами переходу на МСФЗ. Ще з 2004 року Банк Росії почав робити кроки в напрямку приведення фінансової звітності кредитних організацій у відповідність до вимог міжнародних стандартів. З цією метою на початку 2001 р. був створений спільний проект Банку Росії і Європейського співтовариства з переходу російських банків на міжнародні стандарти звітності. Окремими нормативними документами Банк Росії постійно допрацьовує принципи обліку і складання звітності, роблячи їх усе більше наближеними до поточному стану МСФЗ. Незважаючи на це, відмінності все ж залишаються. Наприклад, у РПБО віддається перевага використанню концепції історичної вартості (тоді як у МСФЗ фігурує справедлива вартість). Центральний банк Росії дотримується думки, що на ринках, що розвиваються, перехід на концепцію справедливої вартості може виявитися досить ризикованим, оскільки зменшує можливості регулятора в здійсненні контролю за фактами маніпулювання звітністю.

На думку деяких іноземних експертів, даний підхід в обліку став однією з причин фінансової кризи, так як в результаті падіння ринків утримувачі знецінених фінансових активів, що враховували їх за справедливою вартістю, були змушені списати сотні мільйонів доларів за рахунок прибутку. З цієї причини використання справедливої вартості в міжнародних стандартах звітності піддається критиці. Приєднуємося до такої точки зору і здійснюємо спробу обґрунтувати свою позицію.

Насправді, згідно МСБО 16 справедлива вартість відображає суму, за якою актив можна обміняти між обізнаними та зацікавленими покупцями та продавцями ринку [3]. Тобто мова йде фактично про ринкову вартість, що формується у динаміці попиту і пропозиції. За таких умов фактор історичного формування вартості (собівартості) не враховується, внаслідок чого існує загроза виникнення маси фіктивних капіталів у фінансовому секторі, накопичення критичної маси яких і призвело до глобальної фінансової кризи 2008 року.

На думку зарубіжних фінансистів, єдиним дійсно великим досягненням за останні 20 років у теорії фінансів є теорія опціонів – перспективного похідного фінансового інструменту розподілу комерційних ризиків. Найбільшим досягненням у фінансовій сфері стало те, що завдяки похідним фінансовим інструментам ризик почав відділятися від своїх первісних джерел та розподілятися по всьому суспільству. У банківській сфері найбільш привабливими є «похідні кредитні інструменти, використання яких дозволяє банкам виводити на ринки капіталів ризику, які раніше вони брали на себе, тепер кожен може придбати частину таких ризиків. Найбільш відчутною загальносвітовою тенденцією є тенденція до розподілу ризиків між усіма учасниками ринку капіталів. За таких умов розподіл досягається не лише за допомогою традиційних цінних паперів, але й завдяки похідним фінансовим інструментам [4]. Разом з тим, потребує дослідження співвідношення процесу розподілу ризиків між тими, хто володіє цінними паперами і процесу відображення реальної вартості цінних паперів, які повинні бути забезпечені і еквівалентні вартості, що виробляється у реальному секторі виробництва. Таким чином, за умов розвитку ринку похідних цінних паперів, використання в їх обліку справедливої, власне, ринкової вартості призводить до відображення у звітності підприємств – суб'єктів фондового ринку величезних «мильних бульбашок», які за несприятливої ринкової кон'юнктури миттєво перетворюють такі установи на банкрутів, не залишаючи шансів утримати ситуацію. Корінь проблем іпотечної кризи 2008 року, що виникла внаслідок недосконалої системи управління банківськими ризиками, знаходиться у площині надмірного захоплення дерегулюванням фінансової сфери. З цього приводу Джозеф Стігліц на Давоському форумі 2008 р. зауважив «... ринки можуть давати велику вигоду директорам, але вони не ведуть, як помахом невидимої руки, до суспільного благополуччя. Доти, доки ми не досягнемо кращого балансу між ринками та державним регулюванням, світ продовжуватиме платити високу ціну». Розподіл ризиків між усіма учасниками ринку капіталів у процесі ризикового інноваційного інвестування вимагає досконалої інституціалізованої системи контролю, якої в Україні поки що не існує. На наш погляд, подальший розвиток МСФЗ вимагає врахування особливостей сучасного стану ринку цінних паперів, зокрема в умовах економічних відносин мережевої економіки, що здійснюються on-line.

Російський дослідник Т. Бердникова зазначає: «фіктивний капітал своєрідно відображає у вартості цінних паперів різноспрямовані фактори, визначальне значення з яких мають інвестиційні очікування, що підтверджується в сучасній фінансовій практиці, масовими випадками недооцінки чи переоцінки цінних

паперів. «Зреченість» реальних активів фінансовим капіталом дає розуміння першопричини світової фінансової кризи, адже гонитва за надприбутком призводить до відриву ринкових завищених вартостей від економічно зумовлених реальних цін, а збільшення цього розриву з часом знищує крихку збалансованість рівноваги реального (промислового) і фіктивного капіталів [1, с. 74-76.].

Є також необхідність у затвердженні МСФЗ для фінансової звітності компаній, які публічно випускають цінні папери, це стане адекватною відповіддю всесвітньому розвитку. Переваги країни виявлятимуться не тільки в прийнятті звітності компаній іноземцями, а й у більшій ефективності фінансового ринку в самій країні. Безпосереднім наслідком запровадження МСФЗ для компаній стане необхідність навчання МСФЗ бухгалтерів і аудиторів, програми якого можуть принести не аби який результат.

Дослідження досвіду Білорусі дає підстави стверджувати, що у сфері бухгалтерського обліку реформа не може дати відчутних результатів без аналогічних перетворень в економіці держави в цілому. Однією з причин неможливості негайного переходу на МСФЗ може бути відсутність достатньої кількості кваліфікованих фахівців. Більшість фахівців, котрі пройшли навчання, є працівниками комерційних структур, у яких є частка іноземного капіталу і які, таким чином, повинні вести бухгалтерський облік паралельно за міжнародними та національними стандартами. Тому слід говорити про організацію підготовки спеціалістів з МСФЗ у системі вищої освіти [2].

Досвід Молдови у впровадженні МСФЗ стандартів є надзвичайно важливим для України, оскільки підприємства різних галузей господарювання на сьогодні не мають положень про калькулювання собівартості продукції, які суттєво могли б допомогти практикуючим працівникам у формуванні планової і фактичної собівартості продукції, що є надзвичайно цінним у процесі прийняття якісних управлінських рішень. До НСБО Молдови включені два стандарти, які не передбачені в переліку МСФЗ, але необхідні для полегшення засвоєння нової системи бухгалтерського обліку: НСБО 3 «Склад витрат підприємства» та НСБО 4 «Особливості обліку на підприємствах малого бізнесу» [5]. Для української традиції до ринкового періоду є звичним застосування галузевих положень про планування і калькулювання собівартості продукції промисловості, сільськогосподарства, будівництва тощо, тому національні стандарти, розроблені у цих напрямках, адаптовані до ринкових умов, що за духом і буквою не будуть суперечити МСФЗ, суттєво поліпшать якість планової, облікової і звітної роботи на підприємствах України в ринкових умовах.

Великою проблемою і найважливішим напрямком реформування фінансової звітності є запровадження та поширення МСФЗ на малі підприємства, чому повинна передувати розробка спеціальної форми МСФЗ для малого бізнесу. Україна у національних стандартах може скористатись для цього досвідом Молдови.

Слід зазначити, що процеси впровадження МСБО є достатньо коштовними, тому з організаційної точки зору для впровадження МСФЗ необхідно забезпечити фінансову підтримку процесу переходу на МСФЗ. Аналізу вимагає також необхідність дієвого механізму контролю за дотриманням МСФЗ.

Література

1. Бердникова Т.Б. Финансовый капитал: вчера, сегодня, завтра / Т.Б. Бердникова // Финансы. – 2009. – № 5. – С. 74-76.
 2. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД //Режим доступу:- <http://www.nabu.com.ua/Analitics/MSFO.pdf>
 3. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс].-Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/mafin?art_id=92410&cat_id=92408
 4. Предвидение будущего: беседы с финансовыми стратегами: Пер. с англ. / Под ред. Л. Келенира, Д. Свогермана, Ф. Ферхуга. – М.: ИНФРА – М, 2003. – 229 с.].
- Страны уже использующие МСФО или предполагающие переход на МСФО [Электронный ресурс].- Режим доступа: <http://gaar.ru>

Кущик А.І.

ст. гр. УІДмз-61

Луцький національний технічний університет

Стрижеус Л.В.

к.е.н., доцент,

Луцький національний технічний університет

Запровадження МСФЗ, як інноваційний підхід до подання банківської звітності

Анотація. Розглянуто практичні аспекти застосування МСФЗ у вітчизняних банках. Обґрунтовано необхідність запровадження міжнародних стандартів у банківській сфері. Наведено основні переваги та найпоширеніші проблеми, пов'язані із їх використанням.

Адаптація вітчизняної звітності міжнародним стандартам є необхідною умовою для інтеграції України у світове господарство. Від 1 січня 2012 року публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, а всі інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності [1].

Незважаючи на тривалий термін застосування МСФЗ у світі, для України цей метод подання фінансової звітності можна вважати інноваційним, а його використання надзвичайно перспективним.

Першими установами, які почали застосовувати цей інноваційний метод подання фінансової звітності, стали банки. У статті 41 Закону України «Про Національний банк України» зазначено, що НБУ встановлює обов'язкові для банківської системи стандарти та правила ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що відповідають законам України та МСФЗ. Закон України «Про банки і банківську діяльність» в ч.1 ст.68 містить аналогічні норми.

Шляхом створення таких положень НБУ сприяє створенню єдиних національних стандартів ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Завдяки практичному використанню міжнародних норм формування звітності українськими банками, можна забезпечити прозорість звітності вітчизняних банків та її зрозумілість для користувачів.

Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року, передбачає:

- врегулювання бухгалтерського обліку з метою забезпечення зваженого використання міжнародних стандартів з урахуванням економічно-правового середовища та стану ринкових відносин в Україні;
- надання методичної допомоги у впровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку;
- законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку;
- створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів.

Запровадження МСФЗ обумовлене, перш за все, необхідністю покращення системи управління у банківській сфері, глобалізацією економічних відносин та потребою у залученні іноземних інвесторів, які зацікавлені в отриманні прозорі та достовірної інформації про фінансові результати діяльності банків.

Перехід вітчизняних банків на МСФЗ забезпечує ряд безумовних переваг для цих установ:

- прозорість та відкритість фінансової звітності;
- можливість отримання достовірної інформації про розмір і склад активів та зобов'язань банку;
- полегшення процесу прийняття управлінських рішень завдяки підвищенню інформативності фінансової звітності;
- можливість об'єктивної оцінки банку потенційним інвестором;
- підвищення довіри клієнтів завдяки забезпеченню доступною та достовірною інформацією про фінансові результати діяльності банку.

Проте, у процесі переходу на МСФЗ вітчизняні фінансові установи стикаються з певними проблемами. Це, зокрема, необхідність підготовки висококваліфікованих спеціалістів із МСФЗ для складання фінансової звітності та складнощі, пов'язані з адаптацією національної системи звітності до міжнародних стандартів. Певні труднощі створює низький рівень забезпеченості після дипломної освіти бухгалтерів та представників інших професій, що безпосередньо пов'язані з економічною інформацією

Для успішного переходу українських фінансових установ на МСФЗ необхідно:

удосконалити законодавчу базу, щоб зменшити ризик непорозуміння у процесі використання цих стандартів;

- забезпечити вільний доступ до нормативних вимог МСФЗ та їх тлумачень;
- намагатися звести до мінімуму редагування стандартів урядами та іншими національними регуляторами. Лише за цієї умови буде забезпечено єдність стандартів, використовуваних у різних країнах;

- забезпечити розробку єдиної системи контролю за дотриманням вимог, передбачених зазначеними стандартами.

Проте, як показує практика, українські банки досить успішно долають бар'єри при переході на МСФЗ та активно використовують дані стандарти для оприлюднення власної фінансової звітності.

Подання фінансової звітності банків у формі, що відповідає МСФЗ забезпечує вільний доступ до інформації про діяльність банку не лише для потенційних інвесторів, але й для пересічних клієнтів банку. Це, у свою чергу, підвищує рівень довіри до фінансової установи та полегшує процес сприйняття поданої інформації для зацікавленої особи.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 – XIV.
2. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» від 28.10.1998 р. № 1706.
3. Закон України «Про Національний банк України» від 20.05.1999 року № 679-XIV.
4. Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 року № 2121-III

СЕКЦІЯ 4 "МСФЗ ДЛЯ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ:
МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД, ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ"

Мельник О.І.

Харківський інститут банківської справи УБС НБУ

**Стандарти для малого і середнього бізнесу:
переваги в порівнянні з повною версією МСФЗ**

Процес глобалізації світової економіки, необхідність посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу зумовив розвиток нових підходів до удосконалення методології розкриття економічної інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання. Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МСФЗ) й повинно стати основою для забезпечення потреби найширшого кола користувачів фінансової звітності економічною інформацією.

У світовій практиці Міжнародні стандарти фінансової звітності не отримали широкого поширення серед підприємств малого та середнього бізнесу. Основні тому причини – відсутність котирувань цінних паперів на фондових ринках, обмежені фінансові можливості та недостатній професійний рівень бухгалтерів і аудиторів таких підприємств. З метою зниження навантаження на малі і середні підприємства щодо складання звітності відповідно до міжнародних стандартів Рада з МСФЗ розробила спрощений стандарт (далі - стандарт для МСС).

Стандарт для МСС обсягом 230 сторінок був офіційно опублікований 9 червня 2009 року. З цього моменту він набув чинності і діє як самостійний документ поряд з повною версією МСФЗ. Він має наступну структуру: вступ, 35 тем, глосарій, основа для висновків (окремий буклет), ілюстративна фінансова звітність і перелік необхідних розкриттів (окремий буклет). До найбільш складних тем наведені приклади і додаткові інструкції щодо їх застосування.

За результатами порівняння стандарту з повною версією МСФЗ можна зробити наступні висновки. У стандарті для МСС кожному звіту присвячена окрема тема. У повній версії МСФЗ вимоги до звітів про фінансовий стан, про сукупний дохід та про зміни в капіталі містяться в МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності», а до звіту про рух грошових коштів - в МСБО (IAS) 7 «Звіт про рух грошових коштів».

Питання визнання та оцінки доходів і витрат за договорами на будівництво викладаються в темі 23 «Дохід від звичайної діяльності» (в повній версії МСФЗ - в окремому МСБО (IAS) 11 «Будівельні контракти»).

В темі 34 МСС «Спеціалізовані види діяльності» розглядаються питання щодо діяльності сільського господарства, видобувних галузей, договорів концесії. У повній версії МСФЗ ці питання викладаються в МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство», МСФЗ (IFRS) 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин», КТМФЗ (IFRIC) 12 «Послуги за угодами про концесію».

Спрощення в стандарті для МСС в порівнянні з повною версією МСФЗ стосуються подання фінансової звітності, визнання та оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат, розкриття інформації.

Зі стандарту для МСС виключені ряд тем повної версії МСФЗ зважаючи на їх слабе застосування для МСС:

- прибуток на акцію,
- операційні сегменти,
- проміжна фінансова звітність,
- непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність,
- договори страхування,
- облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення.

Відносно фінансової звітності МСС дозволено не представляти звіт про фінансовий стан (баланс) на початкову дату самого раннього порівняльного періоду, якщо компанія ретроспективно переглядає статті фінансової звітності; представляти звіт про сукупні доходи та нерозподілений прибуток замість двох окремих звітів (про сукупний дохід і про зміни в капіталі), якщо причинами зміни капіталу були прибуток або збиток звітного періоду, виплата дивідендів, виправлення помилок минулого періоду або зміни в обліковій політиці.

Основні відмінності від повної версії МСФЗ з питань визнання активів і зобов'язань, доходів і витрат такі:

Основні засоби, нематеріальні активи заборонено обліковувати за переоціненою вартістю. Перегляд строку корисного використання, ліквідаційної вартості та методу нарахування амортизації повинен проводитися тільки в умовах істотної зміни умов експлуатації об'єкта.

Інвестиційна власність оцінюється по первісній або справедливій вартості не в залежності від обраної облікової політики, а в залежності від того, як ця інвестиційна власність використовується, для чого призначена і яка оцінка буде найбільш адекватна в конкретних обставинах.

Витрати на позики незалежно від цілей використання позикових коштів повинні визнаватися витратами періоду. Метод списання на витрати значно перевершує метод капіталізації витрат на позики по простоті застосування.

Витрати на розробки повинні списуватися на витрати періоду, в якому вони були понесені. Можливість

капіталізації витрат, пов'язаних з розробкою комерційно життєздатного продукту, відсутня.

Державні гранти завжди визнаються як дохід незалежно від цілей отримання.

Фінансові інструменти. Значним спрощенням можна вважати скорочення числа класифікаційних груп з чотирьох до двох:

- Оцінюються за первісною або амортизованою вартістю;
- Оцінюються за справедливою вартістю з віднесенням різниць на фінансовий результат.

Облік інвестицій в асоційовані і спільно контрольовані компанії. Стандарт дозволяє три методи обліку вкладень в асоційовані і спільно контрольовані компанії:

- За первісною вартістю придбання;
- За методом пайової участі;
- За справедливою вартістю.

Метод пропорційної консолідації для спільно контрольованих компаній був виключений.

Амортизація та знецінення ділової репутації та інших нематеріальних активів, які не мають кінцевого терміну використання. Якщо компанія не може оцінити строк корисного використання ділової репутації або іншого нематеріального активу, то передбачається, що він дорівнює 10 рокам. Такий порівняно невеликий термін був обраний, щоб мінімізувати можливість завищення оцінки нематеріальних активів. Поряд з нарахуванням амортизації компанія повинна щорічно тестувати ділову репутацію або нематеріальний актив, який не має кінцевого терміну використання, на виявлення ознак знецінення та оцінювати відшкодування активу тільки при наявності таких ознак (а не щорічно, як вимагається в повній версії МСФЗ).

Облік вкладень в дочірні компанії. Якщо компанія має вкладення в дочірні підприємства, придбані не для продажу протягом 12 місяців, відповідно до стандарту вона зобов'язана надавати консолідовану фінансову звітність, що включає всі належні їй дочірні компанії.

Таким чином, стандарти для малого і середнього бізнесу прості і інтуїтивно зрозумілі. В них відсутні правила обліку тих операцій, з якими малий і середній бізнес не зустрічається. Враховуючи, що малими і середніми можна назвати 95% всіх компаній в світі, стандарти для малого і середнього бізнесу отримують широке поширення в найближчому майбутньому.

Сьогодні процес запровадження стандартів МСФЗ в Україні супроводжується труднощами фінансового, організаційного, ментального, кадрового характеру тощо. Однак переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсні. Вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності, оскільки така звітність має забезпечувати повноту та достовірність інформації про діяльність підприємства, надаючи можливість оцінити та проаналізувати його привабливість для зарубіжних та національних інвесторів, кредиторів. За допомогою МСФЗ українські компанії зможуть ефективніше вирішувати такі завдання, як постійне забезпечення керівництва компаній достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень, оцінка наслідків їх прийняття. Принципи, закладені в порядок формування таких стандартів, роблять звітність, складену згідно правил МСФЗ, адекватнішою і здатною відобразити реальний майновий стан компаній, дозволяють зменшити ризики для інвесторів, забезпечити прозорість і зрозумілість інформації, поглибити міжнародну кооперацію в сфері бухгалтерського обліку.

Харламова О.В.

к.е.н., доцент

Харківський національний університет міського господарства імені О.М.Бекетова

Законодавчі невідповідності застосування МСФЗ для МСП в Україні

Анотація. У тезах розглянуто історію виникнення Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств та прийняття стандарту в Україні. Також визначено коло підприємств які зобов'язані застосовувати МСФЗ для складання фінансової звітності.

Розробку Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств (далі – МСФЗ для МСП) вперше було ініційовано IASB в липні 2003 року. Період активного обговорення стандарту, упродовж якого було проведено більше 30 засідання, зайняв три з половиною роки і тривав до лютого 2007 року. МСФЗ для МСП до прийняття пройшов «польові» випробування в 116 малих компаніях в 20 країнах світу. В результаті в липні 2009 року МСФЗ для МСП був офіційно опублікований і це чи не єдиний випадок, коли міжнародний стандарт вступив в силу з дати публікації (9 липня 2009 року).

На офіційному сайті IFRS Foundation та IASB заявлено, що МСФЗ для МСП доступний для застосування у будь-якої юрисдикції, незалежно від того, прийнята повна версія МСФЗ в країні, чи ні. Кожна юрисдикція повинна визначити, які підприємства повинні використовувати стандарт. Єдине обмеження, що висуває IASB публічні компанії та фінансові інститути не повинні використовувати цей стандарт.

Сьогодні МСФЗ для МСП перекладені на 25 мов світу і доступні для застосування в майже в 70 країнах, у тому числі в Україні. Але в законодавчому полі застосування МСФЗ для МСП виявилися суттєві протиріччя, які потребують додаткових досліджень.

Основним законодавчим актом, яким впроваджено застосування МСФЗ в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. (зі змінами і доповненнями) (далі – Закон про бухоблік). Так, згідно ст. 12-1 Закону про бухоблік для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. На сайті Міністерства фінансів України опубліковано Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) в редакції від 01.01.2013 року. Тобто МСФЗ для МСП в Україні має законодавчу силу і може бути застосований українськими суб'єктами господарювання. Виникає питання: які саме суб'єкти господарювання мають можливість використовувати цей стандарт для підготовки та подання фінансової звітності за МСФЗ?

Коло суб'єктів господарювання, які зобов'язані використовувати МСФЗ для підготовки та подання фінансової звітності окреслено в п.2 ст. 12-1 Закону про бухоблік. До таких підприємств віднесено публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Постановою КМ України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» № 419 від 28.02.2000 р. (далі – Постанова 419) встановлено, що фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 р., кредитними спілками – з 1 січня 2015 р., а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010), за винятком діяльності з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 1 січня 2013 року; допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 1 січня 2014 р., а діяльність з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з 1 січня 2015 року.

Крім того, п.3 ст. 12-1 Закону про бухоблік встановлено, що підприємства, крім тих, що зазначені вище, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Наведені вимоги в контексті питання, що розглядається, будуть неповними без розгляду вимог НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. (далі – НП(С)БО 1). Так, у розділі IV «Розкриття інформації у фінансовій звітності» НП(С)БО 1 зазначено, що фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності складають підприємства, які відповідно до законодавства зобов'язані їх застосовувати, а також ті, які прийняли таке рішення (закріплене в обліковій політиці) самостійно. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств можуть застосовувати підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності відповідно до законодавства, а також ті підприємства, які прийняли таке рішення самостійно. Застосування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств не допускається підприємствами, на які не поширюється сфера його застосування.

Таким чином, можна зробити висновок, що за національним законодавством МСФЗ для МСП можуть (?) використовувати підприємства, які увійшли до переліку обов'язкового застосування МСФЗ. При цьому чітко зазначено, що МСФЗ для МСП не можуть використовувати підприємства, на які не поширюється сфера дії МСФЗ для МСП. Чи може бути виконана така вимога в Україні?

Для відповіді на це питання доречно звернутися до першоджерела, тобто до МСФЗ для МСП, в якому чітко зазначено, що малими та середніми підприємствами, тобто такі, на які поширюється МСФЗ для МСП, є суб'єкти господарювання, що оприлюднюють фінансові звіти загального призначення для зовнішніх користувачів і які не є підзвітними громадськості.

Підприємство є підзвітним громадськості, якщо:

а) його боргові інструменти чи інструменти капіталу перебувають в обігу на публічному ринку або воно знаходиться в процесі випуску таких інструментів для обігу на публічному ринку (вітчизняна чи іноземна фондова біржа або позабіржовий ринок, включаючи місцевий та регіональний ринки), або

б) на відповідальному зберіганні у нього знаходяться активи великої групи сторонніх осіб, і таке зберігання є одним з основних видів його діяльності. Це характерно для банків, кредитних спілок, страхових компаній, брокерів/дилерів цінних паперів, взаємних фондів та інвестиційних банків.

На авторську думку усі суб'єкти господарювання, які є підзвітними громадськості, підпадають під визначення фідуціарів. Фідуціар (від латин. fiducia – довіра) – це юридична чи фізична особа, яка управляє майном і несе відповідальність за нього в інтересах іншої особи, або їй доручено управління інвестиціями, майном іншої особи.

В ході дослідження було проаналізовано перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані за українським законодавством застосовувати МСФЗ в обов'язковому порядку на предмет їх підзвітності (табл..1).

Вид підприємства	Ознака підзвітності громадськості
Публічні акціонерні товариства	а)
Страховики	а, б)
Банки	а, б)
Кредитні спілки	б)
Підприємства, які надають фінансові послуги (грошове посередництво, діяльність холдингових компаній, надання інших фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення), за винятком діяльності з управління активами (трасти, фонди та подібні фінансові суб'єкти)	б)
Підприємства, які надають послуги недержавного пенсійного забезпечення	б)
Підприємства, які здійснюють допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування	б)
Діяльність з управління активами (трасти, фонди та подібні фінансові суб'єкти)	б)

Результати досліджень дозволяють зробити висновок про те, що всі суб'єкти господарювання, які в Україні зобов'язані в обов'язковому порядку використовувати МСФЗ для складання і подання звітності є фідучіарами і, одночасно, є підзвітними громадськості. А це означає, що вони не можуть використовувати МСФЗ для МСП, оскільки не підпадають під сферу його застосування. Тобто такі суб'єкти господарювання не можуть скористатися нормою НП(С)БО 1, а саме «Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств можуть застосовувати підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності відповідно до законодавства». Враховуючи вищевикладене, суб'єкти господарювання, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності відповідно до українського законодавства НЕ можуть використати МСФЗ для МСП. І в НП(С)БО 1 також наголошується на тому, що застосування МСФЗ для МСП не допускається підприємствами, на які не поширюється сфера його застосування. Можливість застосовувати МСФЗ для МСП мають виключно ті суб'єкти господарювання, які прийняли рішення про добровільне застосування МСФЗ і вони підпадають під сферу його дії. Розглянута норма НП (С) БО 1, наскільки нам відомо, розрахована на те, що коло суб'єктів обов'язкового застосування МСФЗ в Україні буде розширюватися і серед них можуть опинитися і не фідучіар, які зможуть скористатися цією нормою і все-таки застосовувати МСФЗ для МСП.

Гордієнко Н. І.

к.е.н., професор,

Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова

Консалтинг та вимоги незалежності у аудиті фінансової звітності підприємств

Анотація. У тезах проведено аналіз ринку аудиторських послуг, розглянуто поняття "аудиторський супровід" та "аудиторське обслуговування". Велику увагу було приділено передумовам для забезпечення незалежності на рівні аудиторської фірми і виконання завдання.

Сьогодні, у зв'язку з євроінтеграційними устремліннями України відбувається сплеск інтересу до ведення обліку за міжнародними стандартами. Процес адаптації національних стандартів бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів фінансової звітності проходить відповідно до розпорядження Кабінету міністрів України від 24 жовтня 2007 року № 911-р «Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності на Україні». З 2012 року вступили в дію нові норми Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», які поставили за обов'язок публічним акціонерним товариствам, банкам, та підприємствам по видам діяльності, перелік яких встановлений Кабінетом Міністрів України, складати фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Кабінет Міністрів України Постановою N 1223 вніс зміни в Порядок N 419, якими встановлено, що фінансова звітність і консолідована фінансова звітність складаються підприємствами по П(с)БО або МСФЗ відповідно до законодавства[1,2,3]

У цих обставинах у багатьох підприємств виникла гостра необхідність у консалтингу у процесі трансформації та консолідації фінансової звітності складеної відповідно до МСФЗ. Його необхідність обумовлена появою в процесі роботи бухгалтера нетипових, нестандартних невідомих ситуацій та потребою термінового рішення конкретного питання в умовах браком часу, інформації та достатнього рівня кваліфікації для його вирішення.

Не зважаючи на те, що більша частина, ринку аудиторських послуг сконцентрована в руках великих іноземних аудиторських компаній, (так званої «великої четвірки»), ринок аудиторських послуг в Україні залишається досить широким, та характеризується більш диверсифікованими послугами, які розподілилися за напрямками й інтересами замовників, але він ще залишається не систематизованим та перенасиченим. На ринку аудиту відбувається гостра конкурентна боротьба за найбільших вітчизняних та інших споживачів аудиторських послуг. Дуже рідко аудиторів залучаються на основі відкритих тендерів. Більшість великих державних підприємств вибирають аудиторів на підставі знайомства.

За статистикою, у більшості аудиторських фірм безпосередньо аудит займає лише 30 % обсягів діяльності. Значну частку в обсязі їх роботи складають консалтингові та супутні аудиторські послуги, що визване необхідністю розширення переліку послуг для пошуку альтернативних джерел доходів. Деякі аудиторські фірми із-за великої конкуренції вимушені взагалі надавати лише консалтингові послуги [4].

Послуги з аудиту приблизно мають ті ж характеристики, що і послуги бухгалтерського консалтингу, оскільки належать до одного фінансово-інтелектуального ринку, мають однакову ресурсну базу та потребують такого ж рівня кваліфікації від виконавців.

Незалежно від системи і органів регулювання і контролю аудиторська перевірка має своєю метою, на підставі зібраних аудиторських доказів, встановлення ступеня достовірності фінансової звітності компанії, та відповідності здійснених господарських та фінансових операцій нормативним актам. Аудиторська перевірка – це разова послуга, яка здійснюється кваліфікованими фахівцями. Думка аудитора при аудиторській перевірці висловлюється у офіційному документі – аудиторському висновку.

Аудиторський супровід або аудиторське обслуговування організовані так, що аудиторська фірма стає постійним партнером, який надає різні супутні послуги, та сприяє своєчасному вирішенню проблемних питань, які виникають в бухгалтерському обліку та оподаткуванні замовника. Від супроводу обслуговування відрізняється тим, що під час обслуговування аудиторська фірма діє в ролі головного бухгалтера, а під час супроводу в клієнта продовжує працювати головний бухгалтер, а аудиторська фірма супроводжує його роботу здійснюючи допомогу в складанні звітності й контролює її підготовку. Під час аудиторського супроводу аудиторів проводять консультації з конкретних питань із посиленнями на різні нормативні акти. Також, аудиторська фірма бере на себе відповідальність з підготовки та подання фінансової звітності підприємства в державні органи. Поняття аудиторський супровід та аудиторське обслуговування є синонімами, тому що припускають виконання великої кількості бухгалтерських послуг, що виконуються окремими аудиторами або аудиторськими фірмами.

Аудиторська перевірка також як і аудиторський супровід є аудиторськими послугами, які повинні надаватися відповідно до внутрішніх регламентів щодо формування системи управління якістю в аудиторських фірмах. Вагомий внесок у дослідження якості аудиторських послуг здійснили такі вітчизняні та зарубіжні дослідники, як Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Єременко Д.В., Палій В.Ф., Макєєвої О, Соколов Я.В., Шалімова Н.С. та інші. Дослідженням проблем аудиту сьогодні займаються багато науковців, зокрема більша частка

всіх досліджень присвячена методології аудиту та практичним питанням перевірки окремих об'єктів. Однак, слід зазначити, що саме з цих питань розглядаються проблем підвищення якості аудиторських послуг [5,6].

Найважливішим кроком у забезпеченні якості аудиту, який включається в систему контролю якості є забезпечення незалежності аудитора та дотримання усіх етичних норм професії. Загальні принципи які регулюють аудит фінансової звітності визначені Міжнародним стандартом аудиту МСА 200 «Мета і загальні принципи аудиту фінансової звітності».

У зв'язку з цим проведення аудиторської перевірки у клієнта який знаходиться у аудиторському обслуговуванні, або аудиторському супроводі аудиторської фірми може призвести до виникнення загроз щодо незалежності і зниження якості аудиторських послуг.

Проблема незалежності аудиторів є дискусійною навіть у країнах з розвинутою ринковою економікою. «Незалежність» є основною етичною вимогою до професії аудитора. З цього не виходить, що інші вимоги (об'єктивність, професійна чесність і ін.) менш важливі. Основне питання, що виникає під час підписання аудитором свого висновку — це питання його об'єктивності й професійної чесності. Але основною умовою об'єктивності аудитора є його незалежність, яку він може підтвердити.

Розповсюдженою є практика, коли аудиторські фірми одночасно надають послуги з трансформації й консолідації фінансової звітності за МСФЗ та аудиту одному замовнику. В таких обставинах виникає загроза недотримання етичних вимог, зокрема загроза власної оцінки, коли в процесі аудиту необхідно оцінити попереднє судження або думку, за які аудитор несе відповідальність, що ставить під загрозу подальшу об'єктивність.

Існує думка, що при консалтингу аудитор лише інформує замовника стосовно питань визнання та оцінки окремих активів й зобов'язань, а остаточне рішення приймає замовник та що думка аудитора не обов'язково збігається з думкою замовника. Теоретично це можливо, але в обставинах, коли рівень кваліфікації аудитора набагато вищий ніж бухгалтерського персоналу замовника із-за відсутності у останнього відповідних знань та практики застосування МСФЗ, це малоймовірно. Крім того, подальший аудиторський висновок відносно достовірності фінансової звітності за яку бере відповідальність клієнт, робиться на підставі вихідних даних, що підготовлені з участю аудитора, які використовуються для формування цієї фінансової звітності. Безумовно, це проблема малих аудиторських фірм з чисельністю до п'яти сертифікованих аудиторів.

Відомо, що незалежність аудитора при аудиті фінансової звітності складеної за МСФЗ забезпечується в тих випадках, коли:

- консультації аудитора не трансформуються в послуги з управління організацією;
- відсутні будь-які причини й ситуації, що впливають на об'єктивність суджень аудитора;
- персонал, що приймає участь у веденні бухгалтерського обліку й складанні звітності, не залучається до аудиторської перевірки організації клієнта;

- відповідальність за ведення бухгалтерського обліку й звітності бере на себе організація клієнта.

Передумовами для забезпечення незалежності при аудиті фінансової звітності складеної за МСФЗ є розробка відповідних внутрішніх регламентів (стандартів контролю якості аудиторських послуг), що включають відповідні заходи та процедури як на рівні аудиторської фірми, так і на рівні виконання конкретних завдань. Так на рівні аудиторської фірми це:

- документування політики і процедур з дотримання етичних вимог в яких керівництво робить наголос на важливість дотримання етичних вимог;
- використання різних керівників груп по виконанню різних видів аудиторських послуг (аудит, завдання по наданню впевненості, супровідні послуги);
- одержання підтвердження незалежності іншої фірми, яка виконує частину завдання по наданню впевненості, коли фірма виступає головним аудитором;
- заборона робити висновки по оцінці будь-яких результатів, в одержанні яких приймала участь фірма, або її персонал;
- заборона надавати послуги, які безпосередньо впливають на предмет завдання, що виконує фірма.

На рівні виконання конкретного завдання це:

- залучення додатково аудитора ззовні для надання консультацій, або виконання окремого об'єкту перевірки відповідно до плану виконання завдання по забезпеченню впевненості;
- використання окремих груп для виконання завдань по наданню впевненості та трансформації або/та консолідації фінансової звітності;
- залучення іншої аудиторської фірми для виконання завдання по наданню впевненості;
- вилучення аудитора, який надавав консультації з МСФЗ із складу аудиторської групи по наданню впевненості.

Важливим елементом забезпечення якості та дотримання принципу незалежності є підписання аудиторами перед кожною окремою аудиторською перевіркою, декларації про незалежність, у якій засвідчується відсутність зв'язків аудитора або членів його сім'ї із компанією, що перевіряється, або компанії, що знаходяться на регулярному обслуговуванні аудиторської практики.

Література

1. Розпорядження Кабінету міністрів України від 24 жовтня 2007 року № 911-р «Стратегія застосу-

вання Міжнародних стандартів фінансової звітності на Україні»http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=86024&cat_id=83018.

2. Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996 – XIV з змінами від 24.10.2013 <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

3. Постанова Кабінету Міністрів України N 1223 Порядок N 419 28.02.2000 р з змінами від 7.11.2013р. <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/53839.html>.

4. Обзор рынка аудиторских услуг в Украине <http://www.marketingclub.org.ua/urgent/markets/22/>.

5. Єременко Д.В. Якість аудиторських послуг в Україні // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 2. – С. 94-96.

6. Зdirko Н.Г., Павлюк Д.Є. Проблеми забезпечення якості аудиторських послуг в Україні // http://www.rusnauka.com/8_NND_2011/Economics/12_81364.doc.htm.

Кокоша О.В.

Харківський національний університет міського господарства імені О.М.Бекетова

Облік резервів в МСФЗ

Анотація. У тезах проведено аналіз ринку аудиторських послуг, розглянуто поняття "аудиторський супровід" та "аудиторське обслуговування". Велику увагу було приділено передумовам для забезпечення незалежності на рівні аудиторської фірми і виконання завдання.

Динамічна зміна умов господарювання, розвиток недержавних форм власності та різних організаційно-економічних структур, використання та впровадження міжнародного досвіду зумовлюють виникнення нових об'єктів дослідження в сфері бухгалтерського обліку, які притаманні сучасному стану розвитку суспільства. Дотримання інформаційної функції системою бухгалтерського обліку забезпечує формування та функціонування ряду суб'єктів господарювання, виконання основних завдань їх діяльності. Для забезпечення реалізації функцій бухгалтерського обліку з'являються додаткові об'єкти, які несуть інформацію про фінансовий стан підприємства, і які повинні не тільки відображатися в обліку, а і результати яких повинні знаходити своє місце у фінансовій звітності. Одним з таких об'єктів на сьогодні є умовні зобов'язання. Недосконалість нормативного забезпечення регулювання питань з обліку, оцінки умовних зобов'язань зумовлює формування ряду дискусій як на теоретичному так і на практичному рівнях. Виникнення потреби в узагальненні результатів досліджень вчених з метою визначення основних питань обліку та контролю умовних зобов'язань, необхідність уточнення їх сутності в умовах нестабільного економічного середовища визначили актуальність проведеного дослідження.

Міністерство фінансів України проводить постійну роботу з розробки нових та вдосконалення існуючих стандартів. На сьогодні затверджено 31 П(С)БО, які повинні використовуватися підприємствами для ведення обліку та складання звітності. Проте слід зауважити, що національні стандарти є недосконалими і потребують суттєвого доопрацювання з таких причин: відмінність від міжнародних стандартів (МСБО); недостатність розкриття оцінки та методів обліку окремих операцій та подій; неповне подання у фінансовій звітності.

Ризики, що впливають на підприємницьку діяльність, можуть призвести як до збитків, так і до прибутків компанії, тому їх необхідно врахувати при складанні фінансової звітності. Інформацію про те, які резерви повинні створювати компанії, в яких випадках слід розкривати дані про умовні активи та зобов'язання відображено в МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання і умовні активи». Резерви створюються для того, щоб відобразити у складі витрат поточного періоду суму, яка може знадобитися для покриття майбутніх збитків. Всі резерви в цілому можна розділити на:

- «контрактивні», які створюються під знецінення вже існуючих активів;

Таблиця 1. - Види контрактивних резервів

Контрактивні резерви під знецінення активів	
Резерви під зниження вартості запасів	Згідно МСБО 2 запаси необхідно відображати в звітності за найменшою з двох величин - собівартістю і можливою чистою ціною продажу. Таким чином, резерв необхідно створювати, якщо ринкова ціна запасів знизилася, а також якщо компанія вважає, що вони не будуть використані або продані через можливе псування, пошкодження або старіння.

Резерв по сумнівних боргах	Згідно МСБО 39 в кінці кожного звітного періоду підприємства зобов'язані перевіряти всі свої фінансові активи, до яких належить і дебіторська заборгованість компанії, на предмет її можливого знецінення. На знецінення дебіторської заборгованості можуть вказувати погане фінансове становище підприємства-дебітора, відмова боржника погасити заборгованість і статистика несплати боргів за минулі роки.
Резерви під знецінення інших активів	Резерви також можуть створюватися під знецінення відкладених податкових активів, основних засобів, нематеріальних активів, короткострокових фінансових вкладень, довгострокових інвестицій.

- «резерви як зобов'язання», створювані під нові довгострокові або короткострокові зобов'язання, величина і термін виконання яких залежать від того, настануть чи ні в майбутньому певні події;

- «капітальні» резерви, які створюються в власному капіталі за рішенням акціонерів, призначені для покриття можливих у майбутньому непередбачених збитків або витрат і формуються за рахунок коштів власників та інших осіб.

До умовних зобов'язань відносять:

а) можливі зобов'язання підприємства (установи, організації), існування яких на звітну дату може бути підтвержене настанням або не настанням майбутніх подій, які є неконтрольовані компанією (установою, організацією);

б) існуючі на звітну дату зобов'язання, по яким не можливо чітко визначити величину та дату виконання.

Враховуючи те, що в Україні відсутнє окреме положення, в якому було б описано перелік умовних зобов'язань та не визначені методи їх обліку, уточнення сутності терміну «умовне зобов'язання» надає змогу чітко визначити особливості методики їх обліку та відображення у звітності суб'єктів господарювання.

Стеблянюк О.О.

Харківський інститут банківської справи УБС НБУ

Контракти із замовниками: аспекти використання МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами»

Анотація. Велику увагу приділено аналізу визначення «виручка» за МСБО 18 та МСФЗ 15, виділено нововведення МСФЗ 15, які узагальнено у дві категорії. Також автором подано п'ятиступеневу модель, яка застосовуватиметься до всіх контрактів із клієнтами. На кінець автором запропоновано переваги впровадження МСФЗ 15 для підприємств.

Вступ України в ЄС, вихід українських компаній на міжнародний ринок обумовлює необхідність єдиних підходів до складання фінансової звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності – універсальний інструмент відображення діяльності суб'єкта господарювання, який зрозумілий і визнаний світовим діловим співтовариством.

Фінансова звітність, яка підготовлена за МСФЗ, є доступною для широкого кола користувачів.

Основним мотивом складання звітності відповідно до МСФЗ для підприємств є економічне зростання і процвітання. Перехід на МСФЗ – запорука успішного розвитку сучасної компанії, включає безліч переваг та можливостей, основні з яких: забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, можливість залучення іноземних інвестицій, а також виходу на зарубіжні ринки; підвищення довіри з боку потенційних партнерів; прозорість інформації.

Україна прагне стати членом Європейського Союзу, проте процес набуття статусу країни-члену Євросоюзу вимагає перегляду всього чинного законодавства, удосконалення системи обліку, звітності.

Перехід на МСФЗ надає українським підприємствам можливості для ефективного функціонування інформаційної системи підприємства.

Застосування єдиних стандартів дозволяє міжнародним фінансовим ринкам об'єктивно оцінити результати діяльності підприємств (особливо дохід) та забезпечує для зацікавлених сторін та інвесторів відкритість, прозорість і зіставність фінансової звітності суб'єктів господарювання.

До моменту набрання чинності новим стандартом облік доходів здійснюється згідно з МСБО 18 «Виручка».

МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами» визначає, як і коли слід визнавати виручку, а також необхідний обсяг розкриттів інформації про виручку.

У таблиці 1 наведено порівняння визначення «виручка» за МСБО 18 і МСФЗ 15.

Таблиця 1 – Визначення поняття «виручка» за МСБО 18 та МСФЗ 15

МСБО 18	МСФЗ 15
Виручка — валове надходження економічних вигід за певний період у ході звичайної діяльності підприємства, що призводить до збільшення капіталу, не пов'язаного з внесками учасників капіталу.	Виручка — доходи в ході звичайної господарської діяльності господарюючого суб'єкта.

Метою МСФЗ 15 є встановлення інформації про характер (сутність), обсяги, терміни й невизначеності за доходами та грошовими потоками, що виникають за договорами з клієнтами.

Новий Стандарт вимагатиме внесення суттєвих змін до існуючих практик, які можна узагальнити в таких двох категоріях.

Період визнання прибутку.

Раніше стандарти МСФЗ допускали широкий простір для формування суджень щодо розробки та застосування політик та практик з визнання виручки.

МСФЗ 15 є більш директивним стандартом у багатьох аспектах і застосування цих нових правил може призвести до істотних змін у визнанні доходів і, у деяких випадках, визнанні витрат.

2. Поточні облікові системи й процеси.

Складність застосування МСФЗ 15 та необхідність підготовки детальних розкриттів інформації може потребувати впровадження нових або оновлених систем і процесів. Цей аспект буде особливо важливим для галузей, які мають велику кількість різноманітних контрактів і продуктів.

Для оцінки необхідності впровадження та рівня модифікації систем, компанії повинні проаналізувати потребу у відповідній гнучкості систем у разі майбутніх змін в політиці ціноутворення та продуктах.

Основний принцип МСФЗ 15 полягає в тому, що компанія повинна визнати виручку від передавання передбачених контрактом товарів або послуг клієнтам у сумі, яка відображає очікувану в обмін на такі товари чи послуги винагороду. Тобто визнання виручки відображає передачу товарів і послуг. Застосування такого принципу залежатиме від фактів та обставин, передбачених контрактом із клієнтом.

Цей принцип реалізується через п'ятиступеневу модель, яка застосовуватиметься до всіх контрактів із клієнтами, включає етапи:

1. Ідентифікація контракту з клієнтом.
2. Визначення зобов'язань за контрактом.
3. Визначення ціни угоди.
4. Ідентифікація ціни угоди для виконання зобов'язань за контрактом.
5. Визнання виручки під час виконання зобов'язань.

Окрему увагу в МСФЗ 15 приділено витратам на укладання контрактів, які в МСБО 18 не розглядалися. Перехід та впровадження МСФЗ 15 має наступні переваги для підприємств:

- розпочати підготовку зараз, щоб зрозуміти, який вплив стандарт надасть на фінансову ситуацію, інвесторів і способи ведення бізнесу;
- ввести ефективну структуру управління;
- розробити підхід, який ефективно оптимізує рішення задач перехідного періоду – зважений підхід;
- узгодити регламентний документ по управлінню проектом та змінами;
- документувати виконання робіт по міру реалізації проекту - збереження всіх змін для цілей аудиту.

Незважаючи на те, що Стандарт стане обов'язковим тільки через кілька років, поради визнають, що деяким підприємствам буде потрібно весь термін, що залишився до набрання Стандарту в силу, щоб освоїти нові вимоги.

Підсумовуючи все вищевикладене, можна зробити висновок, що масштабна глобалізація економіки, інтеграція українських підприємств до європейської економічної спільноти підштовхують до застосування в практиці ведення бухгалтерського обліку міжнародних стандартів обліку і звітності. На сьогоднішній день для уніфікації облікової інформації, якою користуються суб'єкти господарювання різних країн, необхідні відповідні кроки України щодо розробки нормативної бази, що враховувала б галузеві особливості обліку та реформування облікової політики підприємства згідно МСФЗ. Це забезпечить якісніший облік та формування прозорої звітності за МСФЗ.

Таким чином, провівши порівняльну характеристику МСБО 18 «Виручка» та МСФЗ (IAS) 15 «Виручка за контрактами з клієнтами», бачимо певні переваги у бік МСФЗ 15, який вносить ряд змін і вступає в силу для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2017 або пізніше.

Харламова О.В.

к.е.н., доцент

Харківський національний університет міського господарства імені О.М.Бекетова

Перше застосування МСФЗ: проблемні аспекти формування аудиторських звітів

Анотація. Розроблено методичні та практичні рекомендації щодо застосування МСА при підготовці аудиторських висновків за результатами аудиту фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Впровадження МСФЗ викликає певні труднощі щодо аудиторського підтвердження фінансової звітності, її компонентів, облікових політик та ін. У зв'язку з чим виникає потреба розробки допоміжних методичних рекомендацій щодо аудиторських висновків, які можуть слугувати орієнтиром для аудиторів, залучених до підтвердження звітності у період переходу на МСФЗ.

В умовах впровадження МСФЗ перед аудиторами постають складні питання застосування МСА до фінансової звітності за МСФЗ, що обумовлює актуальність дослідження. Цим підтверджується зв'язок авторського доробку із важливими науковими та практичними завданнями та невирішеними проблемами, котрим присвячується означена стаття.

Сучасний стан аудиту породжує значну кількість досліджень, спрямованих на підвищення його якості, удосконалення аудиторських процедур, перспективи його розвитку [2, 3, 5, 6]. Проте досліджень щодо підвищення якості аудиторських висновків в контексті впровадження МСФЗ явно недостатньо, що зумовило вибір теми даної статті.

Мета статті полягає у науковому обґрунтуванні практичних рекомендацій щодо формування аудиторських звітів за результатами аудиту фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Новизною статті є розроблені методичні рекомендації із застосування окремих положень МСА при підготовці аудиторського звіту щодо фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ, що має методологічне та практичне значення.

Перш за все, слід визначитися з контрольними датами, тобто датою переходу і першого застосування МСФЗ. Подальший розгляд поставлених питань ґрунтуватиметься на тому, що датою переходу вибрано 01.01.2012 р., відповідно першою фінансовою звітністю за МСФЗ буде звітність за 2013 рік, першою звітною датою за МСФЗ є 31.12.2013 р. Якщо вихідні умови відрізняються від наведених вище, всі коментарі слід інтерпретувати, виходячи зі змінених контрольних дат.

Першорядним питанням при будь-якому аудиті є концептуальна основа фінансової звітності. МСА чітко не визначають, що є концептуальною основою складання фінансової звітності та допускають, що на неї можуть впливати законодавчі вимоги і вимоги регуляторів. Під концептуальною основою фінансової звітності загального призначення МСА розуміють основу, що відповідає загальним потребам широкого загалу користувачів. Такою концептуальною основою фінансової звітності загального призначення можуть бути П(С) БО, МСФЗ або стандарти окремих юрисдикцій (країн). Концептуальна основа фінансової звітності спеціального призначення – це така основа, яка відповідає інформаційним потребам певного кола користувачів. Прийнятність концептуальної основи спеціального призначення ґрунтується на інтересах визначеного кола користувачів. Згідно п.Д2 МСА 800 концептуальна основа фінансової звітності спеціального призначення може ґрунтуватися на концептуальній основі фінансової звітності, встановленій повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативом, але не узгоджуватися з усіма вимогами цієї концептуальної основи. Якщо розглядати МСФЗ як концептуальну основу загального призначення, то окремі об'єктивні відхилення від неї (наприклад, застосування МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», незастосування МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» та ін.), дозволяють розглядати виправдане обмежене використання МСФЗ концептуальною основою фінансової звітності спеціального призначення. Тому до всіх періодів і дат, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ, доречно застосовувати саме концептуальну основу фінансової звітності спеціального призначення, а для першої фінансової звітності за МСФЗ – концептуальну основу фінансової звітності загального призначення.

Головною особливістю фінансової звітності за рік, що передуює першій фінансовій звітності за МСФЗ, – є відсутність порівняльної інформації у динамічних формах звітності (тобто у всіх формах звітності, крім Звіту про фінансовий стан).

Цілком природно, що аудит фінансової звітності за попередній період найімовірніше проводився виходячи з того, що концептуальною основою фінансової звітності були П(С)БО. Відсутність порівняльної інформації, представленої у відповідності за МСФЗ за попередні періоди, що є об'єктивним обмеженням МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», потребує врахування вимог МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду» та МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність».

МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» під порівняльною фінансовою звітністю розуміє порівняльну інформацію, до складу якої входять суми та інші роз-

криття інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду. Рівень інформації, що входить до складу цієї порівняльної фінансової звітності, є зівставним із рівнем інформації у фінансовій звітності поточного періоду (п.6 в)).

Згідно п.5 а) МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» аудитор повинен отримати достатні і прийнятні аудиторські докази щодо того, чи була подана порівняльна інформація, яка включена до фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами щодо порівняльної інформації у застосовній концептуальній основі фінансової звітності. Виконати цю вимогу аудитор не може з об'єктивних причин, оскільки обмеження МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», що накладаються на концептуальну основу фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, призводять до відсутності порівняльної інформації (крім Звіту про фінансовий стан, який містить порівняльну інформацію на дату переходу).

Стосовно Звіту про фінансовий стан аудитор повинен розглянути питання, чи підтверджений вхідний Звіт про фінансовий стан аудитором, чи ні.

Якщо вхідний Звіт про фінансовий стан не перевірений аудитором, при проведенні аудиту Звіту про фінансовий стан у складі повного комплекту фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, аудитор повинен виконати вимоги МСА 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду». Для виконання вимог зазначеного МСА 510 аудитор має отримати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Найбільш доречним МСА, який повинен застосувати аудитор, є МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення». Зазначений МСА повинен застосовуватися до повного комплекту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.

Метою аудитора при аудиті повного комплекту фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, є належний розгляд особливих міркувань стосовно прийняття завдання, його планування та здійснення, формування думки та аудиторського звіту щодо фінансової звітності.

На вимогу МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» на дату переходу складається вхідний Звіт про фінансовий стан, який стає відправною точкою для застосування МСФЗ. Враховуючи, що вхідний Звіт про фінансовий стан не є остаточним і він може змінюватися, і остаточним він стане лише на дату першої фінансової звітності за МСФЗ, можна стверджувати про наявність ознак невизначеності, що вимагає певних допущень.

До числа основних допущень справедливо віднести допущення щодо діючої редакції МСФЗ на 31.12.2013 р. (тобто на першу звітну дату за МСФЗ), яку необхідно застосовувати як на дату переходу, так і на дату початку першого звітного періоду за МСФЗ и на першу звітну дату за МСФЗ. Як правило, прийняття МСФЗ має часовий лаг, який дається між публікацією нового стандарту, його нової редакції або поправок та ефективною датою, тобто датою обов'язкового впровадження. В той же час, більшість змін дозволяється впроваджувати достроково. Тому потенційно існує невизначеність щодо застосовуваних версій МСФЗ на дату переходу і на першу звітну дату за МСФЗ.

Суттєвим допущенням є прийнята облікова політика, яка на вимогу МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» буде застосована на першу звітну дату за МСФЗ, оскільки зазначеним стандартом вимагається її ідентичність на дату переходу. Практика свідчить, що розроблена облікова політика на дату переходу протягом періоду першого застосування МСФЗ проходить апробацію, оскільки в окремих питаннях важко заздалегідь прорахувати вплив на фінансовий результат, достовірність подання інформації, співставити витрати та вигоди застосування певних політик. Тому потенційно існує невизначеність щодо застосовуваних облікових політик на дату переходу і на першу звітну дату за МСФЗ.

Складаний вхідний Звіт про фінансовий стан на 01.01.12 р. стає відправною точкою для подальшого застосування МСФЗ. Але на 31.12.2012 р. він ще не стає остаточним, оскільки остаточним він стане лише на дату першої фінансової звітності за МСФЗ. Крім того, протягом 2012 року вхідний Звіт про фінансовий стан потенційно міг зазнати змін, що повинно привернути увагу аудитора.

Оцінюючи ознаки невизначеності можна стверджувати, що вони зберігаються і на кінець звітного періоду, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, тобто на 31.12.2012 р. Зазначені у попередніх коментарях допущення, які зберігаються і на 31.12.2012 р. стосуються діючої редакції МСФЗ на 31.12.2013 р. (тобто на першу звітну дату за МСФЗ), яку необхідно застосовувати на кінець звітного періоду, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, тобто на 31.12.2012 р., а також прийнятої облікової політики, яка на вимогу МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» буде застосована на першу звітну дату за МСФЗ (31.12.2013р.).

Це факт слід обов'язково враховувати при розкритті концептуальної основи повного комплекту фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Національне законодавство стосовно проміжної фінансової звітності та скороченої фінансової звітності (для суб'єктів малого підприємництва), вступає в протиріччя з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що є орієнтиром концептуальної основи загального призначення. Так, МСБУ 1 «Представлення фінансової звітності» та МСБУ 34 «Проміжна фінансова звітність» не передбачають скорочений перелік звітів у складі повного комплекту, а припускають лише скорочений обсяг (змістове наповнення) повного комплекту.

У зв'язку з цим, якщо підприємство протягом 2012 року у складі квартальної звітності подавало лише Звіт про фінансовий стан та Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток, та окремі Примітки до них, то це є невідповідністю МСФЗ. В той же час, перед аудитом повного комплексу фінансової звітності за 2012 рік не стоїть завдання підтвердження відповідності МСФЗ. Тому, подання не в повному обсязі проміжної фінансової звітності не може слугувати обставинами, що призводять до модифікації аудиторської думки щодо річного комплексу фінансової звітності.

Якщо підприємство за 2012 рік підготувало скорочений звіт суб'єкта малого підприємництва, що не містить Звіту про зміни в капіталі, Звіту про рух грошових коштів, відповідних Приміток, то це є невідповідністю МСФЗ. В такий ситуації, по-перше, аудитор не може застосувати МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», оскільки зазначений МСА повинен застосовуватися лише до повного комплексу фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення, яким звіт суб'єкта малого підприємництва не є.

Слід нагадати, що перед аудитом річної фінансової звітності за 2012 рік не стоїть завдання підтвердження відповідності МСФЗ. Тому, подання суб'єктами малого підприємництва не в повному обсязі (з точки зору МСФЗ) річної фінансової звітності за 2012 рік не може слугувати обставинами, що призводять до модифікації аудиторської думки щодо річного комплексу фінансової звітності. Аудитор повинен застосувати МСА 805 «Особливі аспекти: аудит окремих фінансових звітів, конкретних елементів, рахунків і статей фінансового звіту», чітко описати обмеження концептуальної основи, що надають їй статус спеціального призначення, і висловити думку щодо дотримання вимог цієї концептуальної основи.

Відповідно до п.6 а) МСА 210 «Узгодження умов завдання аудиту» аудитор повинен визначитися відносно прийнятності концептуальної основи фінансової звітності. Прийнятність концептуальної основи у випадку аудиту повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р. буде забезпечена, якщо її застосування дає змогу розкрити достатню інформацію, а також вплив суттєвих подій і операцій на розкрити інформацію, для її розуміння користувачами.

Приймаючи завдання з аудиту, відповідно до п. 13 МСА 210, аудитори погоджуються (або не погоджуються) з застосованою концептуальною основою складання повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., яка враховує об'єктивні обмеження, які можуть бути пояснені в достатній мірі, щоб не ввести користувачів в оману. А у висновку може міститися підтвердження саме заявленій концептуальній основі складання звітності з урахуванням об'єктивних обмежень і прийнятих допущень. Але це не буде підтвердження відповідності МСФЗ.

При формуванні аудиторського звіту за результатами аудиту повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., слід звернути увагу на його адресата (ів). На вимогу п.Д15 МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» такий висновок не адресується широкому загалу користувачів, наприклад, акціонерам. Такий аудиторський висновок зазвичай адресується Правлінню, Керівництву, Наглядовій Раді або Аудиторському комітету, та без письмової згоди аудитора не повинен публікуватися (оприлюднюватися).

На вимогу п.13 а) МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» аудиторський звіт за результатами аудиту повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., повинен визначати мету, з якою складається цей Звіт, та в разі потреби його користувачів вказувати на примітку до цього Звіту, що містить цю інформацію.

Якщо концептуальна основа спеціального призначення є такою з причин неузгодженості з усіма вимогами концептуальної основи загального призначення, то така концептуальна основа спеціального призначення не може бути концептуальною основою достовірного подання навіть у тому разі, якщо концептуальна основа фінансової звітності, на якій вона ґрунтується, є концептуальною основою достовірного подання. Відповідно, використання МСФЗ в якості концептуальної основи із зазначеними вище обмеженнями, є концептуальною основою дотримання вимог. Даний факт вимагає формулювати думку аудитора в контексті «складений в усіх суттєвих аспектах», а не «достовірно відображає у всіх суттєвих аспектах». У разі, якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то пояснення щодо відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність в аудиторському звіті повинно містити посилання на складання та достовірне подання цієї фінансової звітності або складання фінансової звітності, яка надає достовірну та справедливу інформацію залежно від обставин. Відповідно, якщо мова йде про концептуальну основу дотримання вимог опис відповідальності управлінського персоналу за фінансову звітність в аудиторському звіті повинен містити посилання лише на складання цієї фінансової звітності, тобто не вказувати на відповідальність за достовірне подання.

На вимогу п.14 МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» обов'язковим елементом аудиторського звіту щодо повного комплексу фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., який складений з використанням концептуальної основи спеціального призначення, є параграф «Питання, що впливають на нашу думку», який привертає особливу увагу користувачів, що повний комплект фінансової звітності за рік, що закінчився 31.12.2012 р., складений відповідно до концептуальної основи спеціального призначення та вна-

слідок цього не може використовуватися з іншою метою.

МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» не позбавляє чинності інших МСА, тому використання пояснювальних параграфів ніяким чином не повинно змінюватися і забезпечувати виконання вимог МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» і МСА 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність». Це можуть бути параграфи як до думки, так і після, виходячи з їхнього впливу на думку аудитора.

До аудиторського звіту щодо повного комплексу фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, доцільно включити параграф «Інші питання». На вимогу МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» цей параграф повинен стосуватися питань, які не подані або не розкриті у фінансовій звітності, проте, на думку аудитора, є важливим для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту. Цей параграф зазвичай розміщують після пояснювального параграфу, тобто викладена в ньому інформація не створює обставини, що могли б привести до модифікації аудиторської думки. У контексті, що розглядається параграф «Інші питання» може містити інформацію стосовно обмежень щодо надання або використання аудиторського звіту, причин змін до раніше оприлюдненої фінансової звітності та попереднього аудиторського звіту, наданого аудитором, посилання на звіт попереднього аудитора щодо відповідних показників, посилання на те, що відповідні показники не були перевірені аудитором, суттєвих причин для висловлення іншої думки, ніж та, що була висловлена щодо фінансової звітності за попередній період, при наданні звітів щодо фінансової звітності за попередній період у зв'язку з аудитом поточного періоду, перевірок попередніми аудиторами або їх відсутності.

У разі, якщо аудитор доходить висновку про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності за рік, що передує першій фінансовій звітності за МСФЗ, він повинен дотримуватися вимог МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

Запропоновані методичні рекомендації можуть бути використані у практичній діяльності аудиторів, залучених до процесу підтвердження фінансової звітності за періоди, що передують першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Література

1. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон, затв. Постановою ВР України від 22 квіт. 1993 р., No 3125 – XII – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua/>>
2. Аудит: Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України [Текст] : навч. посібник / заг. ред. І. І. Пилипенко ; Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України, Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України.-К.:ТОВ»ІАМЦ АУ»СТАТУС»,2005. - 172 с.
3. Герасимович А.М. Уроки досвіду і сьогоденні проблеми аудиту в Україні / А.М. Герасимович // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Спец.випуск.-2010-С. 29-30.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг; видання 2010 року. Ч.1 / переклад з англ. О.Л.Ольховікова [та ін.]. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 846 с.
5. Противоречия и перспективы развития бухгалтерского учета, аудита и анализа в условиях евроинтеграции: материалы всеукр. науч.-практ. конф. молодых ученых, аспирантов и студентов: (5-7 нояб. 2009 г. г. Севастополь) / ред.: А.П. Фалаеев. – Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2009. – 191 с.
6. Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита в регулировании аудиторской деятельности [Текст] / А. Е. Суглобов. - М. : Экономистъ, 2005. - 254 с.

СЕКЦІЯ 6 «МСФЗ-ЗВІТНІСТЬ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ»

Безверхий К.В.к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Київського національного університету технологій та дизайну**Особливості бухгалтерського обліку нематеріальних активів за П(С)БО та МСФЗ**

Анотація. Досліджено особливості бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємства за П(С)БО та МСФЗ. Виділено деякі особливості бухгалтерського обліку нематеріальних активів, які на нашу думку, помірно відрізняють їх облік за національними стандартами від міжнародних.

В умовах постінформаційного розвитку суспільства та впливу як вітчизняних, так і міжнародних інституцій, процеси стандартизації, уніфікації та гармонізації бухгалтерського обліку потребують перегляду та подальшого розвитку організаційних та методологічних підходів до формування його єдиних підходів. Для успішного впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності) (надалі – МСФЗ) у вітчизняну практику обліку, перш за все, необхідно з'ясувати відмінності, що закладені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (надалі – П(С)БО), зокрема відмінностей в бухгалтерському обліку нематеріальних активів підприємства. Звідси, особливого значення набуває питання виділення особливостей бухгалтерського обліку нематеріальних активів за П(С)БО та МСФЗ у порівняльному аспекті.

Метою даного дослідження є аналіз особливостей бухгалтерського обліку нематеріальних активів підприємства за національними та міжнародними стандартами в порівняльному аспекті.

В наших попередніх дослідженнях були висвітлені питання міжнародного та українського досвіду бухгалтерського обліку в порівняльному аспекті [1].

Відмінності між національними П(С)БО та МСФЗ щодо відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів:

У пункті 13 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] надається чітке обмеження визнання безоплатно отриманого нематеріального активу за справедливою вартістю, в той час як у параграфі 44 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3] положення більш невимогливе. У МСБО дозволяється визнавати актив первісно за номінальною сумою плюс будь-які видатки, що прямо належать до підготовки активу до призначеного використання.

У пункті 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] не визнаються непрямі витрати, необхідні для створення активу та які можна обґрунтовано й послідовно розподілити на актив як частини створеного на підприємстві нематеріального активу, тоді як у параграфі 66 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3] вони наводяться.

У пункті 29 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] зазначається, що нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведений в господарський оборот. Такий підхід прямо суперечить концепції МСБО. Згідно з параграфом 97 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3] амортизацію слід починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений до стану, в якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Тому, якщо підприємство не почало нараховувати амортизацію на придатний до експлуатації нематеріальний актив, то для цілей складання звітності за МСФЗ, таку амортизацію потрібно відобразити, збільшивши витрати і відповідно зменшивши залишкову вартість за статтею нематеріальних активів.

У пункті 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] вказується, що до складу нематеріальних активів включаються копії даних (бази даних). Проте, не всі витрати, що пов'язані з базами даних за МСБО, можуть бути визнані як нематеріальний актив. Відповідно до параграфу 63 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3] внутрішньо генеровані бази даних не слід визнавати як нематеріальні активи. Згідно з параграфом 64 МСБО 38 «Нематеріальні активи» видатки на внутрішньо генеровані бази даних не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу в цілому. Отже, такі об'єкти не визнаються як нематеріальні активи.

У пункті 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] виділені шість груп нематеріальних активів. Тоді, як у п. 9 МСБО 38 «Нематеріальні активи» наведені розповсюджені приклади таких активів, а саме: комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорт, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права. Також, у параграфі 119 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3] як приклад наведено сім класів нематеріальних активів. Ці класи дещо відрізняються від груп нематеріальних активів за П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2].

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] не передбачає розкриття інформації в примітках до фінансового звіту окремо для нематеріальних активів, які є внутрішньо генеровані, та для інших нематеріальних активів. Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів, що передбачене в параграфі 122 МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3], у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] відсутнє.

У МСБО 38 «Нематеріальні активи» є розділ «Внутрішньо генерований гудвіл» (параграфи 48 – 50) [3]. У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] взагалі з 2003 року, після внесення змін, відсутнє поняття «гудвіл» і

будь-які положення та пояснення щодо цього. Все, що стосується гудвілу міститься у П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [4].

У МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3] питанню придбання нематеріального активу як частини об'єднання бізнесу присвячені параграфи 33 – 43, тоді як у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] про таке надходження нематеріального активу не згадується.

У П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] не увійшла значна кількість розділів, які мають місце у МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3]. Зокрема, відсутні такі розділи:

- окреме придбання активу та придбання як частини об'єднання бізнесу;
- придбання шляхом державного гранту;
- внутрішньо генерований гудвіл;
- внутрішньо генеровані нематеріальні активи;
- оцінка після визнання (модель собівартості та модель переоцінки);
- нематеріальні активи з визначеним строком корисної експлуатації;
- перегляд оцінки терміну корисної експлуатації;
- перегляд періоду та методу амортизації.

І. Чалий зазначає, що П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] та МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3] не містить принципових відхилень [5, с. 65]. Ступінь невідповідності П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] та МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3] оцінюється як помірні [6, с. 205].

Проведене дослідження показало певну невідповідність підходів до бухгалтерського обліку нематеріальних активів за МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3] та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2]. Ці розбіжності створюють часткові прогалини між П(С)БО та МСФЗ, що мають значний вплив на кінцеві результати обох систем бухгалтерського обліку. Вважаємо за доцільне внести наступні зміни до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [2] щодо заповнення наведених прогалин для гармонізації національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними. В подальшому пропонується дискусія щодо відмови від застосування П(С)БО, а замість них використовувати адаптовані під національні умови ведення бізнесу та український менталітет міжнародні стандарти фінансової звітності.

Література

1. Безверхий К.В. Международный и украинский опыт бухгалтерского учета в сравнительном аспекте / К. В. Безверхий // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 27 (321). – С.49 – 60.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом МФУ № 242 від 18.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99/print1360181123302816>.
3. International accounting standard 38 «Intangible Assets» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias38.pdf>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом МФУ № 163 від 07.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99/print1360181123302816>.
5. Чалий І. БуХХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І. Чалий. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монограф.] / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

Галасюк В. В.

к.е.н., генеральний директор ООО АФ «КАУПЕРВУД»

Анотація

**до монографії Валерія Галасюка
«Про формування справедливої вартості об'єктів
в угодах купівлі-продажу та угодах міни»**

Враховуючи те, що з 1 січня 2012 року набули чинності Міжнародні стандарти оцінки 2011 року, в яких використовується поняття «справедливої вартості» (зокрема, в МСО 300 «Оцінка для фінансової звітності»), а також те, що з 1 січня 2013 року набрав чинності новий МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», автор сподівається, що викладені в даній публікації теоретичні положення дозволять забезпечити подальше просування теорії та практики оцінки та бухгалтерського обліку в напрямку їх подальшого вдосконалення.

Тисячі років люди обмінюються, продають і купують. Тисячі років це вважається мистецтвом, котрим володіють лише нечисельні посвячені люди. Цим нечисельним людям, як правило, й належить економічний

успіх.

Монографія розкриває фундаментальні таємниці угод купівлі-продажу, угод міни й процесів формування вартості об'єктів в цих угодах. Вона надає можливості для перетворення торгівлі з мистецтва у ремесло.

Автор, з позицій G-теорії, що розробляється ним, та її концепції чотирьох типів рішень, вперше запропонував революційно-новий, унікальний підхід до вивчення угод купівлі-продажу та міни.

Монографія дає відповіді на питання: як обчислити величину економічного інтересу сторін в угодах купівлі-продажу та міни; як визначити сильну і слабку сторони в угодах купівлі-продажу та міни; як формується вигода кожної зі сторін в цих угодах; як обчислити величину економічного потенціалу та додаткового економічного потенціалу в угодах купівлі-продажу; як визначити, чи є угода купівлі-продажу здійсненою або ні; як обчислити економічну вигоду кожної зі сторін угод купівлі-продажу та міни; як визначити, чи є угода справедливою чи ні; як обчислити величину несправедливості угод купівлі-продажу та міни.

У монографії досліджується питання: «Чи може бути реалізовано по відношенню до всієї безлічі угод купівлі-продажу та міни твердження Арістотеля про те, що «в якій дії можливе «більше» й «менше», в тій дії можлива й справедлива рівність»? Результатом дослідження є не тільки відповідь на це фундаментальне питання, а й унікальні алгоритми формування мінової й справедливої вартості об'єктів в угодах купівлі-продажу та міни.

Краса й витонченість запропонованого автором підходу до вивчення угод купівлі-продажу та міни полягає в тому, що величина мінової вартості в будь-якій угоді купівлі-продажу і в будь-якій угоді міни визначається величинами вартості чотирьох типів рішень й співвідношенням величин вартості цих рішень.

Концепція чотирьох типів рішень є фундаментальною основою для подальшого розвитку теорії вартості й теорії оцінки, а також формування множини видів вартості на єдиній методологічній основі.

Особливу практичну значимість викладеним у монографії теоретичним положенням надає те, що два типи рішень, із запропонованих автором чотирьох, по суті, вже використовуються в Міжнародних стандартах фінансової звітності (IAS 36 «Зменшення корисності активів»).

Свідченням практичної значущості теоретичних положень монографії також є і те, що світове професійне співтовариство все більше уваги приділяє питанням справедливої вартості. Так, з 1 січня 2012 року набули чинності Міжнародні стандарти оцінки 2011 (IVS 2011), в яких використовується поняття «справедливої вартості» (зокрема в IVS 300 «Оцінка для фінансової звітності»), а з 1 січня 2013 року набрав чинності новий IFRS 13 «Оцінка справедливої вартості».

Монографія буде корисна читачам, що цікавляться питаннями теорії та практики прийняття економічних рішень. Зокрема, вона буде корисна економістам, оцінювачам, фінансистам, фінансовим аналітикам, фахівцям з бізнес-консалтингу, аудиторам, бухгалтерам, фахівцям в області інформаційних технологій.

Монографія також буде корисна студентам, що вивчають економічні дисципліни, викладачам та аспірантам, що спеціалізуються в економічній галузі.

Ознайомитись з матеріалами монографії Валерія Галасюка «Про формування справедливої вартості об'єктів в угодах купівлі-продажу і угодах міни» можна за адресою: <http://galasyuk.com.ua/monograph.pdf>.

Доленко К. Д.

Харківський інститут фінансів Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі

Методичні засади формування «Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»: вітчизняна та зарубіжна практика

Анотація. У тезах проаналізовано нормативні документи, якими регламентовано формування Звіту про фінансові результати, надано визначення сукупного доходу та особливості його розрахунку, проведено порівняння звіту складеного за МСФЗ і П(С)БО. В підсумок наведено шляхи удосконалення методики формування Звіту про фінансові результати.

В умовах інтеграції національної економіки у світову, перехід України на Міжнародні стандарти фінансової звітності на сьогодні супроводжується існуванням ряду проблем та неузгодженостей, які зумовлені необхідністю внесення змін до законодавства країни у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності, розширенням кордонів для інвестиційного потоку в державу, а також підвищенням професійної діяльності бухгалтерів.

Для ефективного управління діяльністю власники й управлінці повинні мати економічну інформацію, яка відповідає їхнім потребам для ведення господарсько-фінансової діяльності підприємства. Формування такої достовірної, точної, оперативної та повної інформації відбувається в системі бухгалтерського обліку, а саме, у фінансовій звітності підприємства. Однією з її важливих частин, яка потребує особливої уваги, є «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Ця форма звітності дає можливість оцінити

успішність діяльності підприємства, а також визначити за рахунок яких джерел здійснюється фінансування підприємства.

Значний внесок у роз'яснення та вдосконалення фінансової звітності підприємств зробили багато вітчизняних і зарубіжних науковців, таких, як: Палій В. Ф., Соколов Я. В., Бутинець Ф. Ф., Малюга О. М., Петраковський О. В., Сопко В. В., Голов С. Ф. та багато інших. Однак досі залишаються не вирішеними питання стандартизації та гармонізації фінансової звітності в Україні на основі міжнародного досвіду.

У лютому 2013 р. набув чинності наказ Міністерства фінансів України № 73, яким затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», взамін П(С)БО 1-5, в якому визначені не тільки основні принципи подання (П(С)БО 1), але й окремі роз'яснення заповнення фінансових звітів [2].

Однією з перероблених форм звітності є «Звіт про фінансові результати». Розглянемо детальніше які відбулися зміни в порівнянні з формою, яка була до набуття чинності 1 НП(С)БО.

По-перше, цей звіт отримав подвійну назву – «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

По-друге, Звіт про фінансові результати доповнили розділом II «Сукупний дохід» [3].

Сукупний дохід, згідно з визначенням, – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій зі власниками). Вказаний термін являє собою те ж саме поняття, що фігурує у офіційному перекладі МСБО 1 «Подання фінансової звітності» як загальний сукупний прибуток. Проте на практиці бухгалтерам важко пояснити, що саме має на увазі Міністерство фінансів України, прибуток чи дохід. Це, в свою чергу, свідчить про неякісний переклад МСБО (МСФЗ).

Загальну суму сукупного доходу складають:

чистий прибуток (збиток) – підсумок I розділу;

дооцінка (уцінка) необоротних активів та фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та інший сукупний дохід, зменшені на суму податку на прибуток [3].

Відповідно до зазначеного виникає необхідність розгляду методичних засад щодо формування Звіту про сукупні доходи у вітчизняній практиці із вивченням норм МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

Можна припустити, що надання інформації в Звіті – це проста та однозначна робота, проте існує ряд невідповідностей методичних засад щодо формування Звіту. Звіт, який складається за МСБО 1 має не уніфіковану структуру – тобто дозволяється класифікувати операційні витрати або за функціями або за елементами. Обидва методи вказують на ті витрати, які можуть змінитися за умови зміни рівня реалізації або виробництва суб'єкта господарювання. Оскільки кожен метод подання має переваги для різних типів суб'єктів господарювання, то можна сказати, що існує альтернатива вибору, яка передбачає професійне судження керівників та вимагає від управлінського персоналу обирати подання, яке є достовірним і більш доречним. За національним стандартом структура Звіту уніфікована, тобто законодавчо визначені статті в яких має розкриватися інформація про операційні витрати і за функціями і за елементами [4].

Згідно МСБО 1 „Звіт про сукупні доходи“ має включати, як мінімум, рядки, які подають такі суми за період [1]:

а) дохід;

б) прибутки та збитки, що виникають внаслідок припинення визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю;

в) фінансові витрати;

г) частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі;

д) якщо фінансовий актив перекласифікований так, що він оцінюється за справедливою вартістю, будь-який прибуток або збиток, що виникає внаслідок різниці між попередньою балансовою вартістю та його справедливою вартістю на дату перекласифікації (як визначено в МСФЗ 9);

ж) податкові витрати;

з) прибуток або збиток;

е) кожний компонент іншого сукупного прибутку, класифікований за своїм характером (за винятком сум в є));

є) частку іншого сукупного прибутку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі;

ж) загальний сукупний прибуток.

Розглянемо детальніше ключові елементи Звіту. Згідно з мінімальним переліком статей, наведеним у п. 82 МСБО 1, зі складу статей «Інші доходи» та «Інші фінансові витрати» слід виключити та відобразити окремо статтю: собівартість реалізованих фінансових інвестицій, доходи або витрати від переоцінки фінансових інвестицій; виключити витрати на позики, пов'язані з кваліфікаційними активами та включити до складу собівартості кваліфікаційних активів.

Як бачимо в МСБО 1 детально розглядається кожна стаття, а в НП(С)БО наведено перелік та загальні вимоги подання фінансової звітності і лише в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності наведена коротка характеристика [2].

Ґрунтуючись на даних проведеного аналізу зупинимось на деталізації моменту визнання доходів. У зарубіжній практиці застосовують чотири методи визнання: дохід, визнаний під час передачі (момент продажу), відстрочений дохід, дохід, визнаний після передачі, дохід, визнаний до передачі, що забезпечує досить широку альтернативу; у вітчизняній практиці, дохід визнається за двома методами: метод нарахування (в момент відвантаження) та доходи майбутніх періодів, які за своєю економічною суттю не є альтернативними. Слід зазначити, що незважаючи на наявність операцій, котрі вимагають альтернативних методів існуючих в зарубіжній практиці, національними стандартами їх не передбачено.

Згідно П(С)БО 15 доходи поділяють в бухгалтерському обліку на 5 класифікаційних груп, натомість МСБО 18 віддає перевагу більш вузькому поділу доходів. Головною особливістю класифікації доходів за МСБО – заборона виділення окремою статтею надзвичайних доходів. Ця сума відображаються як результат іншої діяльності.

В ході дослідження було акцентовано увагу на розбіжностях щодо впливу операцій з фінансовими активами на формування показників Звіту, де основними критеріями або складовими фінансових активів, які спричиняють найбільший вплив на показники Звіту є їх оцінка, терміни використання та ступінь належності підприємству:

- оцінені за справедливою вартістю через прибуток (збиток) - різниця пов'язана з переоцінкою ФА;
- утримувані до погашення - генерують процентні доходи і процентні витрати які відображаються у вигляді доходів і витрат звітного періоду;
- існуючі в наявності для продажу - Зміна вартості в Звіті про сукупні доходи або в Звіті про сукупні прибутки;
- дебіторська заборгованість, позики - зміна вартості у вигляді процентів. Включається в процентний дохід та процентні витрати [1].

Заслуговує на увагу порядок визначення вартості, зокрема під час переоцінки та на дату складання звітності цінних паперів, тривалість та вид їх розміщення.

Відповідно до МСБО 1 інформацію про доходи і витрати пропонується подавати або у «Єдиному звіті про сукупні доходи», або двох звітах «Окремому звіті про прибутки і збитки» та у «Звіті про інші сукупні доходи». Аналіз змісту нової форми Звіту за НП(С)БО 1, а саме доповненням II розділу, назва якого «Сукупний дохід» показав, що вона є спробою поєднання вимог МСБО зі структурою звітності.

У Звіті про сукупні прибутки/збитки існує такий показник як сукупні прибутки і збитки, який фактично складається з двох частин – чистий фінансовий результат періоду та інший сукупний прибуток/збиток, який у вітчизняній практиці відображається у складі капіталу. Підсумок цього Звіту – загальний сукупний прибуток/збиток, тобто та частина яка реалізується протягом звітного періоду і та, яка потенційно може бути реалізована у наступних звітних періодах. Отже Звіт про сукупні прибутки/збитки дає повну інформацію користувачам фінансової звітності про стан підприємства [3].

Удосконалення методичних підходів формування фінансової звітності в умовах гармонізації з міжнародними стандартами передбачає внесення змін в існуючу методичну базу. Рекомендовано більш детально та комплексно вивчати тексти МСБО у їх взаємозв'язку та ознайомлюватися з їх обговореннями у періодичних виданнях. Відповідно, Ґрунтуючись на досвіді і набутих знаннях доцільно на підприємствах розробляти внутрішньофірмові методичні рекомендації або Положення щодо порядку складання Звіту згідно вимог ПСБО та МСБО. Ключовими моментами, на законодавчому рівні, є удосконалення формату Звіту та можливості формування у Звіті окремих статей більш гнучко, відповідно до потреб та діяльності підприємства.

Застосування рекомендованих напрямів щодо вдосконалення методики подання показників у Звіті, надає можливості використання фінансових даних внутрішніми користувачами, у вигляді деталізованої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності за звітний період.

Література

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320282/file/IAS%2001.pdf>.
2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансо-ва звітність за міжнародними стандартами: Практичний посібник./ Голов С. Ф., Костюченко В. М. — К.: Лібра, 2008. — 880 с.
4. Катеринець Н. Нова фінзвітність за I квартал 2013 р. / Н. Катеринець // Дебет – Кредит . – 2013. – № 13. – С. 10-11.

Івацішина К.В.

Харківський торгівельно-економічний інститут Київського торгівельно-економічного університету

Фінансова звітність в контексті міжнародних стандартів

Анотація. У тезах розглянуто призначення, цілі, завдання фінансової звітності, розкрито особливості методики складання, подання, затвердження звітності в контексті міжнародних та національних стандартів; досліджено процес виправлення помилок, допущених при складанні фінансової звітності.

Кожне підприємство в процесі свого функціонування має на меті досягнення максимального ефекту від своєї діяльності, а це неможливо без ефективного управління ним.

Останнім часом впровадження МСФЗ в практику діяльності господарюючих суб'єктів диктується не тільки потребою міжнародної спільноти, але й їх застосуванням при складанні фінансової звітності. Як наслідок, процес підготовки та складання фінансових звітів повинен бути організований відповідно до законодавства та забезпечувати користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією про фінансові результати діяльності і фінансовий стан підприємства.

Питання щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності настільки широкі і глибокі, що вони були і залишаються актуальними для багатьох наукових пошуків, адже, фінансова звітність є основним джерелом фінансової інформації під час прийняття економічних рішень.

У зв'язку з вищесказаним, а також з процесом гармонізації міжнародних стандартів фінансової звітності та трансформації нових стандартів фінансової звітності в Україні, дослідження питань, пов'язаних з методикою відображення і розкриття інформації у фінансовій звітності, напрямків їх удосконалення обумовило актуальність теми дослідження.

Питанням відображення і розкриття інформації у фінансовій звітності приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, а також практики (податківці, бухгалтери та ін.) такі, як Голов С.Ф., Корягін М., Бутинець Ф.Ф., Кислиця О., Маяковський А.І., Пархоменко В.М., Сопко В.В., Чижевська Л.В., Дж. Блейк, Я. Вільямс, Д. Мітчел та інші. Слід зазначити, що по даній тематиці випущено достатньо підручників, монографій та наукових статей у періодичних виданнях.

Метою роботи є дослідження методики відображення і розкриття інформації у фінансовій звітності за міжнародними та національними стандартами, оволодіння основами аналізу фінансової звітності та визначення шляхів її вдосконалення.

Для досягнення мети необхідно вирішити наступні завдання:

- дослідити такі поняття як «фінансова звітність», «вимоги до фінансової звітності» та ін.;
- розглянути призначення, цілі, завдання фінансової звітності;
- розкрити особливості методики складання, подання, затвердження звітності в контексті міжнародних та національних стандартів;
- дослідити процес виправлення помилок, допущених при складанні фінансової звітності.

Методологічну основу дослідження склали загальнонаукові та спеціальні методи: синтез, аналіз, порівняння, системний підхід та логічні методи аналізу.

Інформаційною базою для написання роботи стали теоретичні розробки науковців, періодичні статті, а також нормативно – правова база, що стосується фінансової звітності як України, так і на міжнародному рівні.

Об'єктом дослідження є процес відображення і розкриття інформації у фінансовій звітності за міжнародними та національними стандартами.

Предметом дослідження є система теоретичних та методичних аспектів щодо методики відображення і розкриття інформації у фінансовій звітності.

Наукова новизна полягає у вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності України в контексті гармонізації з міжнародними стандартами. Адже запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності дасть змогу усунути економічні й торговельні бар'єри, активізувати надходження іноземних інвестицій, мати вихід на світові ринки капіталу, формувати конкурентоспроможне ринкове середовище.

В процесі дослідження отримано наступні наукові результати:

- національна система бухгалтерського обліку в Україні ґрунтується на законодавчих нормах, на відміну від МСФЗ, які ґрунтуються виходячи з конкретних фінансових реалій;
- при складанні фінансової звітності пріоритет віддається економічному змісту, а не формі, що входить у протиріччя з деякими нормами Податкового кодексу України;
- у «Звіті про фінансовий стан» відсутні дані щодо первинної вартості дебіторської заборгованості та суми нарахованого резерву сумнівних боргів;
- нова форма «Звіту про фінансові результати (сукупний дохід)» ще не повною мірою відповідає вимогам МСФЗ, а є тільки спробою поєднання вимог МСФЗ зі структурою звітності, що застосовувалася до прийняття нової редакції НП(С)БО 1;
- структура «Звіту про рух грошових коштів» не зазнала суттєвої трансформації з позицій її складання,

але у цілому форма, затверджена в НП(С)БО 1, цілком відповідає вимогам МСБО 7.

- у новому форматі «Звіту про власний капітал» відповідно до НП(С)БО 1 сукупний дохід не показаний загальною сумою, а представлений двома статтями окремо: чистим прибутком (збитком) за період та іншим сукупним доходом;

- обмеженість національних стандартів у порівнянні з міжнародними стосовно облікових підходів і вимог до розкриття інформації;

- відмінності у назвах окремих звітів, статтях звітів і форматах їх подання у порівнянні з міжнародними стандартами.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у розробці науково-дослідних рекомендацій, спрямованих на удосконалення теоретичної та методичної основи для вивчення і практичного здійснення гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами.

Наукова робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи 30 сторінок друкованого тексту включає 2 таблиці, 3 рисунки, список використаних джерел з 18 найменувань та 1 додаток на 8 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми наукової роботи, сформульовано об'єкт і предмет, мету і завдання дослідження, наукову новизну та практичне значення його результатів.

В першому розділі розкрито сутність та призначення фінансової звітності, основні вимоги до її формування та особливості її складання в міжнародному аспекті.

Розглянувши дані питання можна сказати, що найбільш відмінною рисою МСФЗ від національної системи бухгалтерського обліку в Україні є те, що звітність за МСФЗ формується, не ґрунтуючись на законодавчих нормах, а виходячи з конкретних фінансових реалій. Отже, пріоритет віддається економічному змісту, а не формі, що входить у протиріччя з деякими нормами Податкового кодексу України.

В другому розділі описується порядок складання «Звіту про фінансовий стан», «Звіту про сукупний дохід», «Звіту про рух грошових коштів» та «Звіту про власний капітал», які за винятком деяких у цілому відповідають вимогам, які пред'являються до формату звітності міжнародних стандартів фінансової звітності. Однак облік окремих об'єктів має особливості згідно з міжнародними та національними стандартами, зокрема щодо: відмінностей у назвах окремих звітів, статей звітів і форматів їх подання; класифікації активів і зобов'язань на поточні й непоточні; порядку подання суттєвих і несуттєвих статей звітності; періоду складання звітності й порядку наведення порівняльної інформації; обмежень національних стандартів у порівнянні з міжнародними стосовно облікових підходів і вимог до розкриття інформації.

В третьому розділі розглянуто процес виправлення помилок, допущених при складанні фінансової звітності, наведені шляхи удосконалення та покращення фінансової звітності, з урахуванням особливостей практичного досвіду впровадження МСФЗ в Україні.

Підбиваючи підсумок наукового дослідження можна стверджувати, що нинішній етап впровадження міжнародних стандартів заклав фундамент нової системи, яка передбачає у перспективі удосконалення і гармонізацію національних систем обліку до міжнародних, що дозволить забезпечити користувачів якісною фінансовою інформацією, а також оптимізувати ефективність системи внутрішнього та зовнішнього контролю по розподілу коштів підприємства в системі бухгалтерського обліку.

Впроваджуючи Міжнародні стандарти фінансової звітності компанії стають прозорішими. Зокрема, звітність таких підприємств, складена за міжнародними стандартами, дає змогу об'єктивно оцінювати стан фінансовий стан підприємства і ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення, а також сприяє росту довіри потенційних інвесторів до облікових даних звітних форм. Підприємство, яке веде облік за міжнародними стандартами, економить кошти та час на трансформацію фінансової звітності у відповідності до вимог МСФЗ.

Порохняк Н.В.

Харківський національний університет імені В.Н.Каразіна

МСФЗ як базова обліково-аналітична модель для бізнесу України

Анотація. Автором визначено проблеми впровадження міжнародних стандартів в Україні, досліджено стан інвестиційної діяльності підприємств, як основної складової розвитку бізнесових структур. Особливу увагу автором приділено поняттю «конвергенція».

Актуальність теми визначається тими економічними та державними змінами, що назріли для України та її бізнесу. Першочерговою проблемою виступають питання використання нових джерел економічної ефективності, як зовнішньо, так і внутрішньо економічних. Зовнішньоекономічні джерела пов'язані з європейським вибором щодо економічного розвитку, що неминуче веде до якісних змін в економічних відносинах не лише держави, але і кожного конкретного бізнесу. Внутрішньо економічні джерела пов'язані з орієнтацією на ін-

новаційно-орієнтовану і соціально ефективну економіку. Зміни обумовлюють нову роль бізнесу.

Відповідно виникає потреба в розширенні як економічної, так і соціальної ініціативи бізнесу, яка на практиці реалізується, в тому числі, і через такий конкретний інструментальний механізм регулювання економічних відносин, як фінансовий облік. Його можливості повною мірою можуть бути реалізовані через впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Подібне впровадження не може базуватися на примусових засадах, оскільки це заздалегідь є неефективним, а повинне включати в себе консенсус інтересів бізнесу, суспільства та держави і мати системний характер. Модельне використання облікових стандартів МСФЗ має випробуваний на світовому рівні досвід, опора на який має для України подвійне значення: 1) без його урахування неможливо повноцінно увійти в світове економічне співтовариство; 2) він є економічно ефективним і, крім того, позбавить бізнес економічних втрат при реформуванні застарілих аспектів обліково-аналітичної моделі.

Ключове місце в розробці започаткованої теми належить документу «Україна 2020: Стратегія розвитку». Ця стратегія відіграє ключову роль у розуміння перспектив бізнесу, а отже і тих змін що повинні відбутися в обліково-аналітичній системі, яка його обслуговує. Зважаючи на це, дослідження МСФЗ, як базової обліково-аналітичної моделі для українського бізнесу, з точки зору змісту цієї моделі і динаміки її розвитку, повинно, в якості національних орієнтирів, брати ключові положення саме цієї стратегії.

Законодавчим і нормативним забезпеченням в Україні міжнародного статусу МСФЗ, є стаття 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» і «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні». В них сформульовані загальні положення про застосування МСФЗ.

Кінцевою метою визначених в ній стратегії розвитку України є досягнення європейських стандартів життя та гідного місця України в світі, що прямо обумовлює необхідність використання європейських методів діяльності, в тому числі і в фінансово-обліковій сфері.

Світовий досвід свідчить що економічні успіхи країн корелюються з рівнем використання МСФЗ. Спираючись на економічну обґрунтованість, прозорість, доступність і постійне пристосування до нових обставин, а також на засади добровільності, ці стандарти є найбільш придатними і надійними для раціонального бізнесу в умовах ринкової економіки, незалежно від місця його функціонування. Зважаючи не це МВФ та інші міжнародні організації вимагають від України того, щоб фінансова звітність для всіх суб'єктів господарювання стала джерелом інформації про їх діяльність саме на засадах міжнародних фінансових стандартів.

Щоб зацікавити бізнес у впровадженні міжнародних стандартів мають бути вирішені такі проблеми:

- а) мотивації керівництва бізнесу в запровадженні стандартів;
- б) забезпечення високої якості облікової інформації;
- в) створення нормативно-правової бази з питань обліку для малого бізнесу;
- г) подолання нестачі кваліфікованих кадрів, що здатні впровадити в життя міжнародні стандарти.

Фундаментальність вимог до економічної і соціальної спрямованості розвитку суспільства вимагають від бізнесу надзвичайно широкої і різноманітної палітри тих прийомів та методів обліку та аналізу, які системно об'єднуються, виступають в якості обліково-аналітичної моделі. Слід в цій моделі особливо підкреслити значення збалансованої системи показників. Такі показники охоплюють ділову активність бізнесу.

Сучасний стан глобальної економіки визначає, що життєздатність бізнесових структур пов'язана з проблемою інвестиційної діяльності, з точки зору обліково-аналітичного підходу до інвестиційної діяльності слід мати на увазі, що вона повинна забезпечити вирішення таких завдань [16, с. 184-185]:

- а) забезпечення високих темпів економічного зростання за рахунок швидкої окупності інвестицій;
- б) досягнення високих показників прибутковості вкладеного капіталу;
- в) створення таких сприятливих умов для інвестування, які виключають або знижують інвестиційні ризики;
- г) досягнення високої фінансової стійкості і платоспроможності;
- д) забезпечення умов реалізації інвестиційних програм та проектів незалежно від кон'юнктури інвестиційного ринку та інвестиційного клімату.

Оцінка і врахування, з позицій МСФЗ, стану інвестиційної діяльності має для бізнесу України ключове значення, оскільки у розвинених країнах світу показник росту ВВП за рахунок впровадження нових технологій становить 60-90%, тоді як в Україні він складає менш ніж 1%.

З концептуальної точки зору при включенні показників МСФЗ до обліково-аналітичної моделі бізнесу України доцільно керуватися концептуальними засадами, що затверджені МСФЗ в вересні 2010 року. Відповідно цих засад, будь-який модуль показників і навіть окремий показник мають оцінюватися з позицій доречності, суттєвості, правдивого подання та застосування основоположних якісних характеристик. При цьому МСФЗ наголошує, що відповідно з їх вимогами необхідно використовувати також так звані посилювальні якісні характеристики – зіставність, можливість перевірити, своєчасність, зрозумілість.

Міжнародний досвід використання МСФЗ, вирішуються шляхом конвергенції стандартів фінансової звітності. В Україні, процес конвергенції в ній повинен керуватися основними принципами, що сформульовані в статті 4 Закону України про бухгалтерський облік та фінансову звітність України, до яких входять: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування і відповідність доходів

і витрат, превалювання сутності над формою, фактична собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність. Пріоритетність зазначених принципів при конвергенції міжнародних стандартів фінансової звітності з національними обумовлена тим, що вони найбільшою мірою сприяють як діловій активності представників бізнесу.

Впровадження і використання у системному вигляді міжнародних стандартів фінансової звітності є процесом, що великою мірою залежить від сприйняття МСФЗ бізнесом. Першою формою розуміння виступає погляд на МСФЗ як на щось недоступне і навіть відірване від інтересів бізнесу, який сприймає МСФЗ виключно як адміністративну вимогу. Суб'єктивною перешкодою щодо застосування МСФЗ бізнесом України є також різні форми остраху при виборі методів відображення господарських операцій у звітності згідно з МСФЗ. Це острах за конкретну відповідальність за прийняті рішення та трансформаційні дії.

Зважаючи на це, надзвичайно гострою постає проблема освітньої та фахової підготовки спеціалістів по МСФЗ. Гострота тут подвійна: спеціалісти такого класу повинні мати відповідні особисті якості та високі загальноосвітні та професійні рівні підготовки, а це все супроводжується значним зростанням оплати праці та додатковими витратами бізнесу на підготовку таких спеціалістів, на що малий і середній не може, а крупний часто не бажає іти. Виходом із цієї ситуації є не лише звернення до здорового глузду бізнесменів, але й розуміння з їх боку того, що розумовий капітал і в сфері обліку є високою цінністю і значно сприяє підвищенню індексу вартості капіталу та довіри у сприйнятті цієї вартості.

Із розгляду проблем становлення обліково-аналітичної моделі для бізнесу України випливають такі узагальнюючі висновки:

- 1) ключовим суб'єктом в економічній діяльності є саме бізнес, а тому обліково-аналітичні системи повинні орієнтуватися в першу чергу на його потреби та вимоги;
- 2) зважаючи на глобальний характер економічних відносин, вимогам якого підкорене функціонування будь якого національного бізнесу і без врахування чого неможливе функціонування бізнесу взагалі, обліково-аналітична діяльність на засадах МСФЗ має базовий характер;
- 3) специфіка діяльності бізнесу в Україні обумовлює конвергенційний характер використання міжнародних стандартів, але за умови пріоритету цих стандартів, а конкретно – МСФЗ.

Харламова О.В.

к.е.н., доцент

Харківський національний університет міського господарства імені О.М.Бекетова

Транспарентність фінансової звітності за МСФЗ

Анотація. У тезах наведено визначення поняття транспарентності фінансової звітності, необхідність її врахування при складанні фінансової звітності, наведено стандартизований перелік розкриття інформації.

Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності є сьогодні державним пріоритетом. Однією з головних ознак фінансової звітності, складеної за МСФЗ, є її транспарентність. Під транспарентністю зазвичай розуміють прозорість, зрозумілість, інтерпретованість даних, їх відкритість, доступність і гласність. Первісно поняття транспарентності використовувалося в юридичній та політичній сферах. Проте сьогодні все частіше його застосовують по відношенню до фінансової звітності.

Питання забезпечення транспарентності надзвичайно актуальні при складанні звітності за МСФЗ, оскільки і укладачі фінансової звітності, і її користувачі повинні мати гарантії того, що з обох боків є не тільки розуміння вимог МСФЗ, але й їх повне застосування. Транспарентність фінансової звітності підтримує інформаційну симетрію між укладачами та користувачами фінансової звітності.

Фінансова звітність може вважатися транспарентною, якщо вона містить доречну та правдиво подану інформацію стосовно всіх змістовних елементів і забезпечений доступ широкого кола користувачів до цієї фінансової звітності.

Високий рівень транспарентності фінансової звітності за МСФЗ сприяє зростанню прогнозуючої та підтверджуючої цінності інформації, що за Концептуальною основою фінансової звітності (МСФЗ) є одними з найважливіших якісних характеристик інформації, яка міститься в МСФЗ-звітності.

Транспарентність фінансової звітності за МСФЗ доцільно розглядати як принцип створення сприятливого середовища, в якому звітна інформація доступна і відкрита всім користувачам.

Транспарентність має і зворотний бік – комерційна таємниця, конфіденційна інформація і т.п. Слід звернути увагу, що жоден МСБО чи МСФЗ не містить вимог щодо розкриття такої інформації. Тому, намагаючись підвищити транспарентність фінансової звітності, можна не побоюватися зачепити комерційні інтереси укладача фінансової звітності.

Зовнішній ефект зростання транспарентності фінансової звітності полягає в отриманні достовірної та

всеохоплюючої інформації щодо компанії та її діяльності, формуванні іміджу «відкритої» компанії, підвищенні довіри ринку та інвесторів, найбільш повному задоволенні інформаційних потреб існуючих та потенціальних інвесторів, кредиторів та позикодавців.

Внутрішній ефект зростання транспарентності фінансової звітності полягає в зниженні вартості доступного залученого капіталу, підвищенні корпоративної культури і, найголовніше, покращенні якості управлінської інформації і зниженні витрат на ведення управлінського обліку.

Важливо розуміти, що транспарентність фінансової звітності окремих акціонерних компаній та інших учасників фондового ринку не означає транспарентність всього фондового ринку країни, що і є державним пріоритетом впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності з метою залучення іноземних інвестицій, зростання рейтингів економіки, покращення інвестиційного середовища.

Зазначене вище вимагає встановлення певних інформаційних стандартів транспарентності, тобто обов'язковості розкриття встановленого переліку інформації. Стандартизований перелік інформації, що розкривається повинен бути мінімізованим для досягнення поставлених цілей. Проте укладачі фінансової звітності повинні мати право розширювати обсяг звітної інформації, що розкривається за результатами періоду.

Міжнародними стандартами обліку і фінансової звітності вимагається розкриття не тільки фінансової інформації, що має грошовий вимірник, але й якісної інформації. Така інформація включає, наприклад, ризики та управління ними, цілі та політику управління капіталом та ін.

З метою підвищення транспарентності фінансової звітності за МСФЗ до стандартизованого переліку розкриття інформації доцільно включати дані щодо:

- загальної інформації про підприємство;
- основи підготовки, затвердження і подання фінансової звітності;
- впливу переходу на МСФЗ (для першої фінансової звітності за МСФЗ та звітності, що їй передуює);
- суттєвих положень Облікової політики (за об'єктами обліку);
- істотних облікових суджень, оцінних значень і допущень;
- рекласифікацій у фінансової звітності за звітний рік у порівнянні з фінансовою звітністю попереднього року та виправлення помилок;
- консолідації та об'єднань бізнесу (тільки для консолідованої фінансової звітності);
- статей, поданих у звітності;
- цілей, політики та процесів в області управління капіталом, операцій з пов'язаними сторонами, персоналу та оплати праці, умовних активів, зобов'язань та невизнаних контрактних зобов'язань, ризиків;
- інших питань, що можуть бути корисними для розуміння фінансової звітності: (добровільні) розкриття (аналіз основних факторів і впливів, які визначають фінансові результати, включаючи зміни зовнішнього середовища, інвестиційна політика підприємства, джерела фінансування підприємства, ресурси компанії, які не визнані у фінансовій звітності відповідно до МСФЗ., звіти з питань охорони навколишнього середовища. фінансовий огляд керівництва та ін.).

Встановлення стандартів транспарентності не повинно здорожувати процес складання фінансової звітності за МСФЗ. Тому вимоги щодо розкриття інформації, не передбаченої МСФЗ, не повинні входити до стандартизованих переліків.

Транспарентність, як інформаційна відкритість, повинна стати обов'язковим атрибутом фінансової звітності, щоб відповідати ідеї і філософії МСФЗ.

Харламова О.В.

к.е.н., доцент

Харківський національний університет міського господарства імені О.М.Бекетова

Облік придбання основних засобів в контексті МСФЗ

Анотація. У тезах визначено основні нормативні документи, які регламентують облік ОЗ, розглянуто методологію обліку дебіторської і кредиторської заборгованості, порядок обліку капітальних інвестицій.

Придбання основних засобів (ОЗ) є достатньо розповсюдженою операцією, що відображається в бухгалтерії підприємств. Правила бухгалтерії придбання ОС в Україні регламентовані П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичними рекомендаціями з бухгалтерії основних засобів від 30.09.2003 року N 561, Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерії від 30.11.1999 року N 291, а для підприємств, що відповідно до законодавства повинні звітуватися за МСФЗ, також й МСБО 16 «Основні засоби».

Зазначені документи українського законодавчого поля призвели до усталеної облікової практики, коли придбання ОЗ відображається за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Саме така кореспонденція пропонується і Методичними рекомендаціями.

ціями з бухгалтерського обліку основних засобів №561.

Слід зазначити, що Інструкція про застосування Плану рахунків №291, передбачає можливість кореспонденції рахунку 15 «Капітальні інвестиції» не тільки з кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», а й з кредитом рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». Виникає питання: наскільки методологічно правильно застосовувати при придбанні ОЗ кореспонденцію Дт 15 Кт 63?

З метою відповіді на це питання доречно з'ясувати економічний зміст дебіторської і кредиторської заборгованості та їх класифікацію. Звертаючись до міжнародної облікової практики, можна впевнитися, що дебіторська і кредиторська заборгованість поділяються на торговельну та іншу заборгованість, що чітко ілюструється вимогами п.54 МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Тобто, дебіторська та кредиторська заборгованість, пов'язана з розрахунками з клієнтами, покупцями, замовниками та іншими сторонами, що виступають контрагентами в ході операційної діяльності, може бути віднесена до торговельної дебіторської і кредиторської заборгованості. Дебіторська і кредиторська заборгованість з придбання (продажу) ОЗ не відноситься до операційної діяльності, оскільки пов'язана з необоротними активами, що дає підстави вважати її такою, що відноситься до інвестиційної діяльності. У зв'язку з вищезазначеним представляється методологічно помилковим обліковувати дебіторську і кредиторську заборгованість, пов'язану з інвестиційною діяльністю, разом з заборгованістю, що відноситься до операційної діяльності, а тим більше, відображати в одному рядку у фінансовій звітності, а саме у Звіті про фінансовий стан (балансі).

Зазначене методологічне порушення може мати негативні наслідки для користувачів фінансової звітності. Відомо, що і дебіторська, і кредиторська заборгованість є фінансовими інструментами, які супроводжуються ризиками, а саме кредитним ризиком та ризиком ліквідності. Підприємства, відповідно до п. 32А МСФО 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», повинні розкривати якісну інформацію у контексті кількісного розкриття, що дає змогу користувачам пов'язати зв'язану розкриття інформацію і, отже, сформулювати загальну картину характеру та рівня ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів. Взаємодія між якісною та кількісною розкритою інформацією сприяє розкриттю інформації у такий спосіб, який дає змогу користувачам краще оцінити вплив ризиків на суб'єкт господарювання. Практично зазначені розкриття серед іншого передбачають і розкриття коефіцієнту оборотності як дебіторської, так і кредиторської заборгованості, як індикатора рівня відповідних ризиків. Порівняння коефіцієнтів оборотності дебіторської і кредиторської заборгованості в динаміці дає змогу користувачам певною мірою оцінити значимість цих фінансових інструментів для його фінансового стану та результатів діяльності, політику управління ними.

Враховуючи вищезазначене, можна стверджувати, що «змішане» подання дебіторської (в активах) та кредиторської (в зобов'язаннях) заборгованості в сумах, що включають заборгованість і з операційної, і з інвестиційної діяльності, може викликати невиправдані викривлення фінансової звітності, знижуючи її якісні характеристики. Внаслідок таких викривлень підвищується інформаційний ризик користувачів фінансової звітності, що приймають управлінські рішення на підставі цієї звітності.

Крім того, використання операційних доходів для розрахунку коефіцієнтів оборотності торговельної дебіторської і кредиторської заборгованості вимагає співвідносити їх виключно з заборгованістю, що відноситься до операційної діяльності. Тому обліковувати кредиторську заборгованість за ОЗ разом з кредиторською заборгованістю з операційної діяльності є методологічною помилкою.

Для підприємств, що повинні звітувати згідно з МСФЗ, використання рахунку 15 «Капітальні інвестиції» не є доречним, оскільки МСФЗ не виділяють такий об'єкт обліку як капінвестиції. Витрати на придбання ОЗ, що готові приносити економічні вигоди, знаходяться в місці розташування у стані, необхідному для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, перестають капіталізуватися у первісній вартості і стають ОЗ (при відповідності визначенню активу та критеріям визнання). Це означає, що такі ОЗ повинні амортизуватися, навіть якщо вони не введені в експлуатацію в традиційному розумінні національного українського законодавства. Лише витрати на придбання ОЗ, що знаходяться в активному стані доведення до експлуатації у заздалегідь запланованих цілях, можуть капіталізуватися на окремому субрахунку рахунку 10 «Основні засоби» до дати, коли будуть сформовані всі обставини для визнання об'єкту ОЗ активом у розумінні МСФЗ. Тому, підприємствам, що повинні звітувати згідно з МСФЗ, рекомендується доповнити робочий план рахунків до рахунку 10 «Основні засоби» субрахунком 10-Х «Капіталізовані витрати на придбання ОЗ». Тоді доречним вбачається обліковувати придбання ОЗ за дебетом рахунку 10-Х «Капіталізовані витрати на придбання основних засобів» та кредитом рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Шевченко А.В.

Харківський інститут банківської справи Університету банківської справи Національного банку України

**Бухгалтерський облік операцій з оплати праці:
напрями гармонізації міжнародних та вітчизняних стандартів
бухгалтерського обліку та фінансової звітності**

Анотація. У тезах визначено переваги складання фінансової звітності, розглянуто законодавчу базу бухгалтерського обліку заробітної плати в Україні, наведено статистику впровадження МСФЗ усвіті. Велика увага приділяється порівнянню П(С)БО 26 та МСФЗ 19.

Бухгалтерський облік, як і кожна система знань постійно розвивається. Виходячи з того, що система бухгалтерського обліку характеризується різними аспектами – технологічним, структурним і організаційним, то відповідно необхідна загальна її організація.

Як наслідок змін, що відбуваються в системі бухгалтерського обліку України, маємо організаційні новації: значний перелік облікових номенклатур, спрощений документообіг обліку та фінансової звітності в Україні зумовлюють необхідність реформування контрольо-ревізійної та аудиторської роботи. Такі атрибути ринкових відносин, як багатоукладність економіки, різноманітність форм власності, вільне підприємництво, приватизація і корпоратизація підприємств, іноземне інвестування, вимагають використання різних організаційних форм контролю, удосконалення його методології.

Запровадження принципів і методів МСФЗ в Україні здійснюється в умовах наявної системи державного регулювання бухгалтерського обліку. Правова система України суттєво обмежує можливості легалізації міжнародних стандартів, створених міжнародним неурядовим органом, що зумовлено насамперед такими чинниками:

відсутністю зв'язку між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та законами і кодексами, які впливають на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності;

збереженням впливу податкових норм і правил на організацію бухгалтерського обліку та впливу урядових органів на процеси розробки і прийняття положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

визначенням П(С)БО, на відміну від МСФЗ, не лише вимог до фінансової звітності, а й методологічних засад формування інформації у бухгалтерському обліку;

застосовуванням у системі управління на макрорівні соціалістичних концепцій фондів, амортизації, а на мікрорівні – концептуальних основ МСФЗ.

На нашу думку, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є очевидними як для підприємств так і для держави (рис. 1).

Незважаючи на активний розвиток гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні, прийняту Програму реформування вітчизняного бухгалтерського обліку не втілено у життя. На сьогодні в Україні лише банківські структури готують фінансову звітність за міжнародними стандартами, тоді як інші вітчизняні підприємства та організації продовжують оприлюднювати фінансову звітність, складену за національними стандартами, незважаючи на рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР) та розпорядження Кабінету Міністрів України щодо підготовки публічними акціонерними товариствами звітності за міжнародними стандартами.

Проте слід зазначити, що незважаючи на очевидну необхідність застосування МСФЗ в процесі ведення бухгалтерського обліку в Україні, механічне перенесення та застосування облікових стандартів Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності без врахування національних економічно-правових особливостей є неефективним. Саме тому перехід вітчизняних суб'єктів господарювання до використання в обліку МСФЗ є можливим після детального вивчення кожного з положень міжнародних стандартів та перенесення їх на вітчизняний простір. Лише такий підхід до гармонізації вітчизняного бухгалтерського обліку і фінансової звітності з МСФЗ дасть реальний та ефективний результат.

Як бачимо, то найбільший відсоток переходу підприємств на веденні бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів фінансової звітності у Нідерландах (92%), Німеччині (87%) та Іспанії (85%).

Облік заробітної плати та інших виплат працівникам на будь-якому підприємстві займає провідне місце в системі бухгалтерського обліку. Праця є найважливішим елементом витрат виробництва. Інтеграція України в європейський простір вимагає впровадження принципово нового організаційно-економічного механізму регулювання праці та її оплати, що повинен ґрунтуватися на сучасних прогресивних міжнародних стандартах методології та організації бухгалтерського обліку, що обумовлює необхідність дослідження та оцінки ефективності організації облікових процесів і визначення основних напрямів їх удосконалення.

Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами

можливість порівняння та зіставлення показників фінансової звітності компаній з різних країн світу
прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до фінансової звітності;
значна надійність інформації (не враховуючи випадки її фальсифікації);
більша довіра потенційних партнерів до звітності, складеної за міжнародними стандартами;
можливість залучення більш швидкого та об'ємнішого фінансового-інвестиційного потоку до України;
можливість виходу на міжнародні ринки торгівлі;
розумне залучення значних інвестицій може стати одним із елементів економічного зростання країни;

економія грошових ресурсів та часу на трансформацію фінансової звітності у відповідності до вимог МСФЗ;

надходження інвестицій до держави створить додаткову кількість робочих місць, а отже призведе до зниження рівня безробіття.

Рис. 1. Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами

Розрахунки з оплати праці регламентуються національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», а також Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку IAS 19 «Виплати працівникам». Складність відповідності IAS (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку) та IFRS (Міжнародні стандарти фінансової звітності) в українському бухгалтерському обліку обумовлені складністю міжнародних стандартів, податковою орієнтацією традиційної облікової системи та небажанням деяких бухгалтерів використовувати деякі стандарти IAS та IFRS. Позитивними сторонами застосування МСФЗ 19 як для суб'єктів господарювання, так і для зовнішніх користувачів є можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень, забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність, можливість залучення іноземних інвестицій і ризик, а також виходу на зарубіжні ринки, престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів, надійність і прозорість фінансової звітності, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

Паралельно з такими вітчизняними процесами у країнах Західної Європи вже понад 73% підприємств перейшли на ведення бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів фінансової звітності (рис. 2).

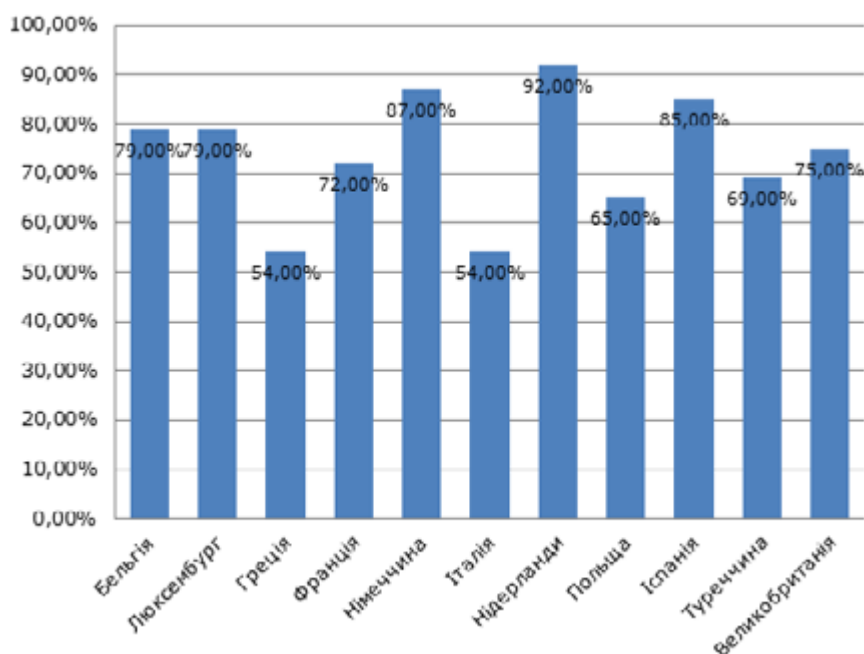


Рис. 2. Підприємства країн Західної Європи, що перейшли на ведення бухгалтерського обліку на основі міжнародних стандартів фінансової звітності

Таблиця 1. Порівняльна характеристика П(С)БО 26 і МСФЗ (IAS)19

Критерії	МСФЗ (IAS) 19	П(С)БО 26	Відмінності
Мета	Визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності	МСФЗ (IAS) 19 не дає повного розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності

Сфера застосування	Застосовується роботодавцем для обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ (IAS) 2 «Платіж на основі акцій»	Застосовується роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)	У зв'язку з прийняттям в Україні П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій», доцільно внести поправки в П(С)БО 26 щодо його дії на виплати на основі часток у капіталі
Кількість підпунктів	161	34	У П(С)БО інформація представлена в більш стислому вигляді
Склад виплат працівникам	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати, виплати при звільненні	Поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченню трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати працівникам	У П(С)БО виділені зобов'язання по виплатам інструментами власного капіталу, які визначаються відповідно до П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»

40

З таблиці 1 видно, що за змістом МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» хоча і не суттєво, проте дещо відрізняються. Це зумовлено національними особливостями та розвідними спробами наблизити норми МСФЗ (IFRS; IAS) до вітчизняного законодавства.

Таким чином, МСФЗ (IAS) 19 розглядає трудову діяльність працівників як послуги, за які вони отримують відповідну компенсацію. Слід зазначити, що в контексті даного стандарту директори та інший управлінський персонал також розглядаються як працівники.

Цей стандарт поширюється на всі виплати працівникам, включаючи виплати згідно з: офіційними угодами між підприємством та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;

законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими підприємство має робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працедавців; або неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань.

Національний стандарт за змістом майже не відрізняється від міжнародного, проте в МСФЗ 19 корисної інформації все ж більше. Розбіжності у стандартах, на мій погляд, — це питання часу та прагнення України наблизити вітчизняний облік до європейського. Здійснення розрахунків з працівниками за міжнародним стандартом призведе, у першу чергу, до поліпшення соціальної захищеності працюючих, що має бути невід'ємною метою як на рівні підприємства, так і на рівні держави, а також до розвитку всієї системи виплат працівникам, підвищення конкурентоспроможності підприємства та налагодження зовнішньоекономічних зв'язків.

Таким чином, переваги ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами дійсно є і вони незаперечні. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Їх цінність важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів. Це лише раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження IAS для всієї системи обліку в Україні.

Враховуючи все вищевикладене, можна підсумувати, що на сьогоднішній день МСФЗ є ефективним засобом міжнародної інтеграції та частиною сталого економічного розвитку для України. Використання МСФЗ має суттєві переваги перед П(С)БО для більшості підприємств та користувачів їхньої фінансової звітності. А для швидкої та ефективної гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародними стандартами необхідно розробити таку систему правових засад та методологічних підходів, які б давали змогу удосконалювати та модернізувати аспекти ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні.

Отже, на підставі порівняльної характеристики МСФЗ (IAS) 19 та ПСБО 26 «Виплати працівникам» можна сказати, що зазначені нормативні документи, поряд з тотожними, містять відмінні положення. Крім того, оскільки ці документи мають надавати користувачам інформацію щодо змін у складі виплат працівникам протягом періоду та розкриття інформації про залишки на звітну дату, тому вони не повинні суперечити один одному.

УМОВИ УЧАСТІ

1. Робочі мови конференції – українська, російська, англійська (розміщення матеріалів іншими мовами обговорюється в індивідуальному порядку).
2. Для участі у відкритій інтернет-конференції "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація" необхідно зареєструватись на сайті. У формі реєстрації заповніть всі (!) необхідні поля даними, які будуть доступні іншим учасникам конференції (такі персональні дані як електронна адреса і телефон гарантовано не доступні для відвідувачів сайту конференції). На вказаний E-mail Вам буде відправлений пароль для входу.
3. Після реєстрації Ви зможете: мати повний доступ до всіх розміщених публікацій; залишати коментарі до публікацій; відслідковувати коментарі інших авторів; зв'язатися з авторами публікацій за допомогою форми зворотнього зв'язку; розширювати особисті зв'язки і контакти з провідними фахівцями; підписатися на розсилку новин, актуальних публікацій і коментарів; сплатити участь у конференції; відправити на публікацію матеріали.
4. До публікації приймаються тези, підготовлені у відповідності до правил оформлення публікації.

Важливо: до публікації приймаються матеріали тільки за заявленою тематикою! У разі невідповідності, оплата не повертається, але можлива заміна матеріалів на такі, що відповідають тематиці МСФЗ.

5. З метою компенсації редакційних і коректорських витрат, витрат на утримання інтернет-ресурсу авторам необхідно сплатити організаційний внесок у розмірі: для учасників з України – 90 грн.; для учасників з країн СНД – еквівалент 10 дол.; для учасників з інших країн – еквівалент 15 дол. Організаційний внесок для студентів – 50 грн.
6. Після відправки матеріалів та сплати участі, якщо всі правила оформлення дотримані, на протязі 2-3-х робочих днів на Ваш E-mail буде відправлене посилання на опублікований матеріал. З метою розширення Ваших наукових досягнень до публікації приймаються матеріали надруковані в інших виданнях.
7. За результатами Інтернет-конференції щоквартально формуватиметься електронний збірник матеріалів, який можна завантажити у PDF-форматі.
8. Учасники конференцій можуть за попереднім замовленням отримати довідку і сертифікат учасника конференції. Про бажання отримати сертифікат учасника необхідно вказати в заявці.

Джерело: <http://konf.amsfo.com.ua/umovi-uchasti/>
© Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація"

