

ЕКОНОМІЧНА СТАТИСТИКА. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657.37-044.922
JEL Classification: M00; G32

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МСФЗ

© 2018 АКИМОВА Н. С., АСВАЄ АЗАДЕН

УДК 657.37-044.922
JEL Classification: M00; G32

Акімова Н. С., Асває Азаден

Методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ

Метою дослідження є висвітлення сучасних тенденцій та основних шляхів гармонізації фінансової звітності в Україні відповідно до міжнародних стандартів та законодавства ЄС. Проаналізовано підходи до визначення фінансового обліку та фінансової звітності, що склалися у вітчизняній та англомовній обліковій літературі; запропоновано удосконалені визначення фінансового обліку та фінансової звітності. Проведено порівняльний аналіз способів отримання фінансової звітності за МСФЗ з метою виявлення найбільш оптимального для підготовки звітності за МСФЗ і надання пропозицій щодо подальшого розвитку методики, реалізованої в рамках застосування цього способу. Сформульовано та наведено обґрунтування доцільності застосування для цілей формування фінансової звітності за МСФЗ способу трансляції даних вітчизняного обліку на рахунки МСФЗ, суть якого полягає в поділі поняття трансляції на пряму (перенесення даних рахунків на рахунки МСФЗ, в повному обсязі значень) і часткову (перенесення окремих даних рахунків на рахунки МСФЗ), що дозволяє зберегти високий ступінь деталізації фінансових показників і забезпечує точність і оперативність їх формування, дає можливість побудови ефективної системи управлінського обліку. Застосування для цілей формування фінансової звітності за МСФЗ способу трансляції дозволяє певною мірою уникнути недоліків таких способів підготовки фінансової звітності, як паралельний облік і метод трансформації. За своєю суттю, застосування методу трансляції являє собою організацію квазіпаралельного обліку, при якому дані обліку, в разі, якщо вони задовольняють вимогам МСФЗ, переносяться на рахунки МСФЗ без подальших перетворень. Запропонована методика підготовки фінансової звітності за МСФЗ дозволяє компанії з найменшими витратами трудових і фінансових ресурсів провести збір і узагальнення інформації з метою підготовки звітності в міжнародному форматі, що докорінно впливає на ефективність управлінських рішень.

Ключові слова: фінансовий облік, фінансова звітність, конверсія, трансформація, МСФЗ.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2018-4-286-293>

Рис.: 2. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 17.

Акімова Наталія Сергіївна – кандидат економічних наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: akimovans@ukr.net

Асває Азаден – аспірант, кафедра бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: ezzdeenali0@gmail.com

УДК 657.37-044.922
JEL Classification: M00; G32

Акімова Н. С., Асває Азаден

Методические подходы к трансформации финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО

Целью исследования является определение современных тенденций и основных путей гармонизации финансовой отчетности в Украине в соответствии с международными стандартами. Проанализированы подходы к определению финансового учета и финансовой отчетности, сложившиеся в отечественной и англоязычной учетной литературе; предложены усовершенствованные определения финансового учета и финансовой отчетности. Проведен сравнительный анализ способов получения финансовой отчетности по МСФО с целью выявления наиболее оптимального для подготовки отчетности по МСФО и выработки предложений по дальнейшему развитию методологии, реализуемой в рамках применения данного способа. Сформулировано и представлено обоснование целесообразности применения для целей формирования финансовой отчетности по МСФО способа трансляции данных отечественного учета на счета МСФО, суть которого заключается в разделении понятия трансляции на прямую (перенос данных счетов на счета МСФО, в полном объеме значений)

UDC 657.37-044.922
JEL Classification: M00; G32

Akimova N. S., Aswaye Azaden

Methodological Approaches to Transformation of Financial Statements under IFRS

The aim of the study is to identify the current trends in and main ways of harmonizing financial reporting in Ukraine in accordance with international standards. In the article, approaches to the definition of financial accounting and financial reporting prevailing in the domestic and English-language accounting literature are analyzed; improved definitions of financial accounting and financial reporting are proposed. There carried out a comparative analysis of the methods for drafting financial statements under IFRS in order to identify the most optimal one to prepare reporting under IFRS and work out recommendations for further development of the methodology implemented in the framework of the application of this method. The rationale for the expediency of applying the method of translating data from local accounts to IFRS accounts to prepare financial statements under IFRS is formulated and presented. The method involves dividing the concept of translation into direct (transferring data from local accounts to IFRS accounts in full), and partial (transferring individual data from local accounts to IFRS accounts), which allows maintaining a high degree of specification of financial indica-

и частичную (перенос отдельных данных счетов на счета МСФО), что позволяет сохранить высокую степень детализации финансовых показателей по МСФО и обеспечивает точность и оперативность их формирования, дает возможность построения эффективной системы управленческого учета. Применение для целей формирования финансовой отчетности по МСФО способа трансляции позволяет в определенной степени избежать недостатков таких способов подготовки финансовой отчетности по МСФО, как параллельный учет и метод трансформации. По своей сути, применение метода трансляции представляет собой организацию квазипараллельного учета, при котором данные учета, в случае, если они удовлетворяют требованиям МСФО, переносятся на счета МСФО без последующих преобразований. Предложенная методика подготовки финансовой отчетности по МСФО позволяет компании с наименьшими затратами трудовых и финансовых ресурсов произвести сбор и обобщение информации в целях подготовки отчетности в международном формате, что коренным образом влияет на эффективность управленческих решений.

Ключевые слова: финансовый учет, финансовая отчетность, конверсия, трансформация, МСФО.

Рис.: 2. Табл.: 1. Библ.: 17.

Акимова Наталия Сергеевна – кандидат экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: akimovans@ukr.net

Асвае Азадэн – аспирант, кафедра бухгалтерського учета, аудита и налогообложения, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: ezzdeenali0@gmail.com

Вступ. Концептуальна особливність зміни інформаційного простору, який формується обліковою системою, полягає у підвищенні якості отримуваної інформації і забезпеченні гарантованого доступу до неї всіх зацікавлених користувачів. Тому зміни у сфері бухгалтерського обліку і звітності, що відбулися в останні роки, спрямовані на створення організаційних передумов формування корисної інформації на базі основного інструменту реформування бухгалтерського обліку – Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Застосування принципів МСФЗ при складанні фінансової звітності дозволяє представити інформацію, що характеризує майновий стан і фінансові результати діяльності організації, мовою, зрозумілою користувачам всього світу і, як наслідок, найменш трудомістким шляхом завоювати довіру інвесторів, в тому числі і зарубіжних.

Фінансова звітність підприємств є одним з найбільш важливих інформаційних джерел. Будь-яке підприємство незалежно від виду основної діяльності і форми власності повинно реально оцінювати як власний фінансовий стан, так і фінансовий стан потенційних партнерів або контрагентів.

Необхідно зазначити, що в цей час більшість учених і практиків у сфері гармонізації положень з бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності відзначають недостатню кількість розробок організаційно-практичного характеру, а також відсутність єдиних мето-

дичних підходів, що дозволяють здійснювати процедуру підготовки фінансової звітності по МСФО.

tors under IFRS and ensures the accuracy and efficiency of their formation, makes it possible to build an effective system of management accounting. The use of the method of translation for the purpose of the formation of financial statements under IFRS allows to a certain extent avoiding drawbacks of such methods of preparing financial statements under IFRS as parallel accounting and the method of transformation. At its core, the application of the translation method is an organization of quasi-parallel accounting, in which accounting data, if they meet IFRS requirements, are transferred to IFRS accounts without subsequent transformations. The proposed methodology for the preparation of financial statements under IFRS allows a company to collect and compile information for preparing reports in international format with the lowest input of labor and financial resources, which fundamentally affects efficiency of management decisions.

Keywords: financial accounting, financial statements, conversion, transformation, IFRS.

Fig.: 2. Tbl.: 1. Bibl.: 17.

Akimova Natalia S. – Candidate of Sciences (Economics), Professor, Professor of the Department of Accounting, Audit and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: akimovans@ukr.net

Aswaye Azaden – Postgraduate Student, Department of Accounting, Audit and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: ezzdeenali0@gmail.com

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами обліку за МСФЗ в останні роки займаються багато українських, російських та зарубіжних авторів. Дослідження питань теоретичного і методологічного процесу формування фінансової звітності за МСФЗ знайшли відображення в роботах Д. Блейка, В. Бреда, Ю. Веріги, С. Голова, С. Зубілевича, В. Костюченко, Г. Кірейцева, Л. Ловінської, Д. Міддлтон, М. Метьюса, Н. Остап'юка, В. Пархоменка, О. Петрук, М. Пушкара, В. Савчука, Я. Соколова, В. Сопко, В. Суйц, Л. Чижевської, М. Чумаченка та багатьох інших.

Окремими проблемами впровадження міжнародних стандартів у країнах Африки, в тому числі і Лівії, займаються такі вчені, як Рауха Трабелсі, Наджеб Масуд, Шамсадин Фарадж, Есса Ель-Фірджані, Бахабан Дас, Мохамед Абулгасем Закарі, Реда М. Ельхударі, Кілані та ін. Але комплексних досліджень щодо методології фінансової звітності за МСФО майже не відбувається.

Проте деякі теоретичні питання цієї проблематики дослідження потребують більш детального розгляду у практичній сфері її застосування. На цей час залишаються невирішеними ряд проблемних питань, це, зокрема: обґрунтування єдиного категоріального апарату щодо розуміння фінансової звітності, пошук нових підходів до розробки та впровадження фінансової звітності відповід-

но до МСФЗ, встановлення інформаційної спрямованості фінансової звітності тощо.

Метою дослідження є висвітлення сучасних тенденцій та основних шляхів гармонізації фінансової звітності в Україні відповідно до міжнародних стандартів і законодавства ЄС.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні МСФЗ є найперспективнішою системою обліку масового застосування, введення та використання підприємствами різних країн світу. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її більш адекватною і здатною відображати істинний майновий стан організації.

З метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу розпорядженням Кабінету Міністрів України (КМУ) від 24.10.2007 № 911-р було ухвалено Стратегію застосування МСФЗ в Україні [1].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV та Закону України від 05.10.2017 № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами в обов'язковому порядку визначено для таких категорій підприємств:

- 1) підприємства, що становлять суспільний інтерес (підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств);
- 2) підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств (відповідають критеріям, установленим пп. 2 п. 2 розділу I Закону);
- 3) публічні акціонерні товариства;
- 4) підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення;
- 5) підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України (п. 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419).

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

Під фінансовою звітністю розуміють бухгалтерську звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період (п. 3 р. I НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2; 3].

В цей час вимоги до звітності в африканських країнах регулюються різними регулюючими органами, тоді як МСФЗ не визнає такі закони головними. Вирішенням цієї проблеми є внесення суттєвих змін до цих законів, що неможливо вирішити миттєво.

Лівійська влада оголосили про прийняття МСФЗ у 2006 році без будь-яких змін у чинному законодавстві і відсутність змін в цьому відношенні вважається великою проблемою, що стоїть перед виконанням IAS. Але і досі стандарти так і не впроваджені. Більш того, уряд Лівії в 2010 році прийняв Закон № 11, який регулює діяльність LSM і перерахованих компаній. Ці закони вимагають, щоб всі банки і зареєстровані на біржі компанії застосовували МСФЗ. Однак перераховані лівійські компанії, як і раніше, дотримуються GAAP.

Результати дослідження, проведені Есса Ель-Фірджані, співробітником кафедри бухгалтерського обліку університету Тріполі у формі анкетування, показують, що більшість компаній, зареєстрованих на лівійському фондовому ринку, складають фінансову звітність з урахуванням чинних законів і фінансових положень, таких як Закон про податки і Лівійське комерційне право на основі GAAP. У дослідженні було зроблено висновок, що виклики, які стоять перед IAS / МСФЗ в реалізації і підготовці фінансових звітів лівійських компаній полягають у такому:

- 1) компанії знаходяться під сильним впливом чинних законів і фінансових положень які обмежують застосування IAS / МСФЗ;
- 2) бухгалтери не мають адекватних навичок, що сприяють реалізації IAS / МСФЗ.
- 3) недостатній рівень освіти з бухгалтерського обліку;
- 4) переважна більшість облікових працівників не в змозі використовувати англійську мову в процесі підготовки звітів своїх компаній;
- 5) відсутність примусу від Лівійського Бухгалтерського бюро (LSM), Лівійського Фондового ринку та зовнішніх аудиторів щодо обов'язкового використання IAS / МСФЗ.

В обліковій теорії звітність як економічну категорію трактують дwoяко. З одного боку, вона виступає системою узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників, які характеризують виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємства за певний період. З іншого – звітність є елементом бухгалтерського обліку, способом узагальнення та подання інформації про результати діяльності підприємства, оскільки обліковий цикл завершується складанням звітності.

Поняття «фінансовий облік» і «фінансова звітність» в українську бухгалтерську лексику прийшли з зарубіжної, зокрема, англо-американської, практики (для України традиційними були поняття «бухгалтерський облік» і «бухгалтерська звітність»). Трактують фінансової звітності в МСФЗ також базується на розробках англо-американської школи. У зв'язку з цим цікаво досліджувати підходи до визначення фінансового обліку та фінансової звітності, що склалися в англійській та американській обліковій літературі.

Фінансовий облік (financial accounting) є частиною більш широкого поняття – «облік» (accounting). Деякі американські автори [4] визначають облік як триєдине поняття: «обслуговуюча діяльність», що забезпечує користувачів інформацією про підприємство для прийняття рішень; описово / аналітична дисципліна, що дозволяє ідентифікувати велику кількість подій і операцій, які при певній обробці

дають можливість окреслити фінансовий стан і результати діяльності підприємства; інформаційна система, що збирає і обробляє інформацію про діяльність підприємства для зацікавлених користувачів.

Метою фінансового обліку є підготовка інформації у формі фінансової звітності, в першу чергу, для зовнішніх щодо підприємства користувачів.

При визначенні фінансового обліку часто специфікуються [5] такі характеристики:

- фінансовий облік будується на основі подвійного запису;
- фінансовий облік і фінансова звітність підлягають регулюванню (в деяких країнах вони регулюються національними стандартами, що розробляються професійними організаціями, наприклад, в США, в інших – законодавством, наприклад, в Німеччині);
- фінансова звітність складається періодично, при цьому основним періодом є рік;
- фінансовий облік ведеться, і основні фінансові звіти складаються в грошових вимірниках;
- об'єктом фінансового обліку і фінансової звітності є підприємство в цілому (зазначимо, що саме тому за наявності групи підприємств, взаємопов'язаних між собою відносинами загального контролю, складається консолідована звітність).

Ці характеристики, на наш погляд, дозволяють говорити про те, що поняття фінансового обліку близько до прийнятого в українській практиці поняття бухгалтерського обліку.

Але, на нашу думку, в умовах адаптації до МСФЗ виникає необхідність уведення у законодавче поле поняття (терміна) «фінансовий облік», що полягає у такому.

По-перше, такий вид обліку є різновидом бухгалтерського обліку і передає такому поширеному у практиці і закріпленому в Законі № 996 поняттю (терміну), як «фінансова звітність». У практичній діяльності бухгалтерій підприємств саме на підставі інформації реєстрів фінансового обліку (обігово-сальдові відомості, журнали-ордери, головна книга) складається фінансова звітність

По-друге, можна стверджувати, що в основу назви обліку в практичній діяльності бухгалтерій закладається його результат – назва звітності, яка готується за даними такого обліку – фінансова звітність. З точки зору системно-орієнтовного підходу до побудови облікової інформації такий результат практики можна визнати логічним.

Нині серед провідних економістів і практиків в усьому світі простежуються різні погляди на поняття і сутність фінансової звітності.

Визначення термінів «фінансовий облік» (financial accounting) і «фінансова звітність» (financial statements) у літературних джерелах наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Визначення поняття «фінансовий облік» і «фінансова / звітність»

1	Джерело	Визначення
1	2	3
<i>Визначення поняття «фінансовий облік»</i>		
1	Higson A. [16]	Фінансовий облік ... пов'язаний з генеруванням облікових даних, а фінансова звітність – з відомленням цих даних зацікавленим сторонам, зовнішнім щодо організації
2	Sutton T. [12]	Фінансовий облік – це процес узагальнення фінансових даних, отриманих з системи облікових записів організації, і публікації їх в формі річних (або більш частих) звітів для вигоди користувачів, зовнішніх щодо організації
3	Needles B., Anderson H. [5]	Облік ... це інформаційна система, яка вимірює, обробляє і представляє інформацію, яка корисна для прийняття рішень. ... Фінансовий облік відноситься до облікової інформації, яка, на додаток до того, що використовується менеджерами всередині організації, видається зовнішнім щодо організації сторонам
4	Arnold J., Hope T., Southworth A., Kirkham L. [6]	Фінансовий облік ... пов'язаний із забезпеченням інформації для осіб, які приймають рішення (відмінних від менеджерів), з метою оцінки дій менеджерів і прогнозування майбутнього
<i>Визначення поняття «фінансова звітність»</i>		
5	Голов С. [7]	Трактує поняття фінансової звітності як бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період
6	Пушкар М. [8]	Сукупність реєстрів генерованих (зведених, згрупованих, узагальнених) показників за певний період, що характеризують статистику та динаміку об'єктів бухгалтерського обліку
7	Малишкін А. [9]	Пропонує розглядати фінансову звітність як «своєрідну інформаційну модель господарюючого суб'єкта»
8	Усач Б. [10]	Фінансова звітність підприємства – це система узагальнених показників, що характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період (місяць, квартал, рік)
9	Завгородній В. [11]	Фінансова звітність являє собою представлення користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства

1	2	3
10	Sutton T. [12]	Фінансова звітність – це узагальнюючі фінансові звіти, які готуються на періодичній основі для зовнішнього і внутрішнього використання
11	Kieso D., Weygandt J., Warfield T. [4]	Фінансова звітність – це важливий засіб, за допомогою якого фінансова інформація повідомляється зовнішнім щодо підприємства сторонам. ... Фінансова звітність найбільш часто містить баланс, звіт про прибутки і збитки, звіт про рух грошових коштів, звіт про зміну власного капіталу. На додаток, невід'ємною частиною фінансової звітності є примітки, що розкривають інформацію
12	Arnold J., Hope T., Southworth A., Kirkham L. [6]	Фінансова звітність ... забезпечує узагальнену інформацію про операції організації зовнішнім особам, які приймають рішення
13	International Financial Reporting Standards (IFRSs) [13]	Фінансова звітність спрямована на задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів ... Метою фінансової звітності є забезпечення інформації про фінансове становище, результати діяльності та грошових потоків підприємства, яка корисна цим користувачам для прийняття економічних рішень
14	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]	Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства» (абз. 12 ч. 1 ст. 1 в редакції Закону № 2164-VIII (2164-19) від 05.10.2017 р.

Джерело: сформовано авторами на основі [4–13]

Базуючись на наведених визначеннях, можна говорити про те, що фінансовий облік є процесом підготовки фінансової звітності, а фінансова звітність – результат цього процесу, що являє собою структуровану інформацію про підприємство у формі певних звітів, що так чи інакше зазначається у всіх джерелах.

Ця відмінність як принципове особливо підкреслюється в роботі А. Хігсона: «фінансовий облік ... пов'язаний з генеруванням облікових даних», а фінансова звітність з «повідомленням цих даних зацікавленим сторонам» [14].

Однак слід зазначити два основних, з нашої точки зору, моменти, що розрізняються в наведених вище визначеннях:

- неоднозначність взаємозв'язку фінансового обліку та фінансової звітності як процесу і результату;
- коло користувачів, для яких призначена фінансова звітність.

Неоднозначність взаємозв'язку фінансового обліку та фінансової звітності як процесу і результату особливо чітко простежується у визначеннях фінансової звітності. Практично в жодному з них не вказується на пряме отримання даних з системи фінансового обліку (хоча такий взаємозв'язок присутній у визначенні фінансового обліку), а підкреслюється, що фінансова звітність є спосіб надання корисної інформації зацікавленим користувачам. На наш погляд, це обумовлено тим, що інформація, відображення якої потрібно у фінансовій звітності, зокрема, ширше, ніж інформація, яка може бути отримана безпосередньо з системи фінансового обліку, за рахунок вимог щодо включення додаткової фінансової інформації та вимог по включенню ринкових оцінок.

Так, ряд стандартів вимагає включення до фінансової звітності певної фінансової інформації; наприклад, МСФЗ (IAS) 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» вимагає відображення в звітності різної інформації щодо пов'язаних сторін, до яких відносяться, в тому числі, вищі

менеджери і близькі члени їх сімей. Оцінка статей в самих фінансових звітах може базуватися не на первісній вартості, відображеній раніше в системі фінансового обліку, а на ринкових оцінках, що відображаються операціями на кінець звітного періоду, тобто фактично включаються в систему фінансового обліку в результаті вимог стандартів до змісту фінансової звітності; наприклад, МСФЗ (IAS) 39 вимагає відображати фінансові інвестиції, які призначені для продажу, та фінансові інвестиції, які можуть бути продані за справедливою вартістю на кінець звітного періоду; розкриття ринкової оцінки статей може також вимагатися як додаткова інформація.

Таким чином, можна зробити висновок про те, що фінансова звітність є не тільки результатом, отриманим з системи фінансового обліку, а й включає у себе інформацію, отриману з інших джерел (зокрема ринкову інформацію).

Виходячи з вищесказаного пропонуємо такі визначення фінансового обліку та фінансової звітності.

Фінансовий облік – це процес збору, реєстрації та обробки інформації про діяльність підприємства для підготовки фінансової звітності, що подається широкому колу зацікавлених користувачів.

Фінансова звітність – це структурована інформація про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за певний період часу, що отримується як з системи фінансового обліку, так і з інших джерел, і яка надається для задоволення інформаційних потреб різних користувачів, в першу чергу зовнішніх, в процесі прийняття ними економічних рішень.

На сьогодні існує декілька альтернативних методик підготовки фінансової звітності за МСФЗ. При цьому слід зазначити, що серед дослідників цього питання немає єдиної думки не тільки у сфері застосування єдиної термінології при визначенні цих варіантів, але навіть у тому, скільки саме принципово різних альтернатив складання звітності за МСФЗ існує. Це пояснюється тим, що на процес скла-

даня звітності впливає значна кількість суб'єктивних факторів, серед яких: специфіка фінансово-господарської діяльності, особливості організації бухгалтерського обліку, особливості облікової політики, необхідний ступінь деталізації звітності, наявність тимчасових, фінансових і людських ресурсів та ін.

Під час дослідження нами визначено три способи отримання фінансової звітності за МСФЗ (рис. 1), етапи підготовки звітності та перелік методологічних проблем, пов'язаних з використанням кожного зі способів. До першого способу отримання фінансової звітності відноситься конверсія, яка полягає у виконанні всіх бухгалтерських записів відповідно до вимог МСФЗ.

З точки зору інформаційного забезпечення конверсія передбачає отримання двох типів звітності: у форматі МСФЗ та у форматі, передбаченому українською системою бухгалтерського обліку (рис. 2).

Більшість практиків виділяють два види конверсії: повна та поетапна. Повна конверсія означає застосування спеціалізованого інтегрованого пакета прикладного програмного забезпечення для обліку всіх господарських операцій. Такі програмні продукти, як, наприклад, Scala, SAP ERP, Oracle, Concorde, Platimi Sun System, 1С-Підприємство, є дорогими. У цих програмах застосовуються два плани рахунків: український план рахунків і план рахунків за МСФЗ.

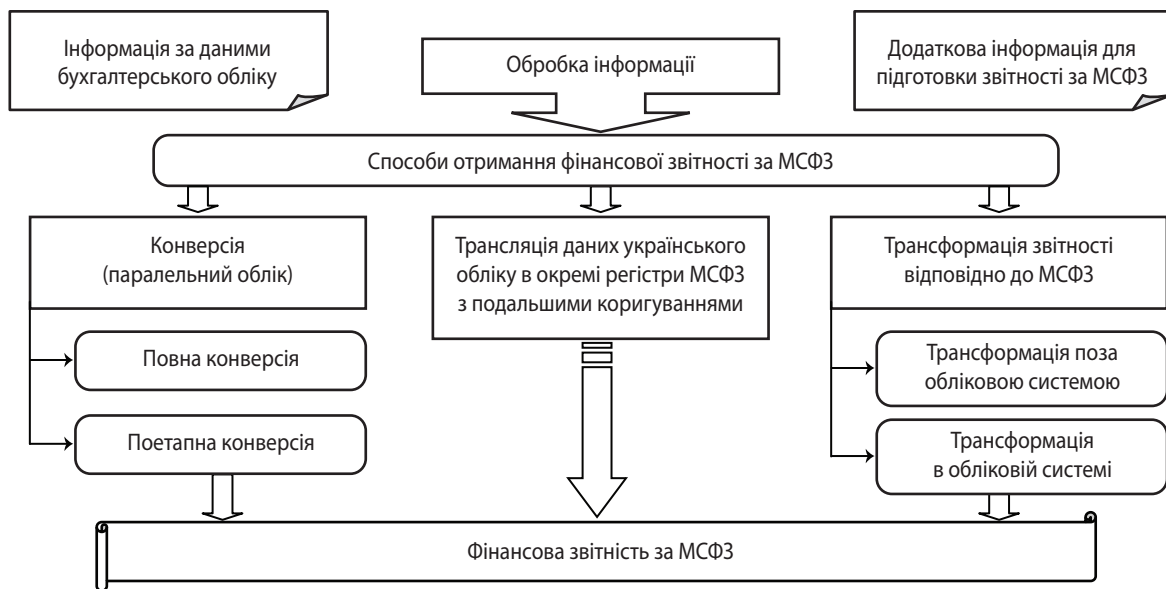


Рис. 1. Способи отримання фінансової звітності за МСФЗ

Джерело: побудовано автором на основі [17]

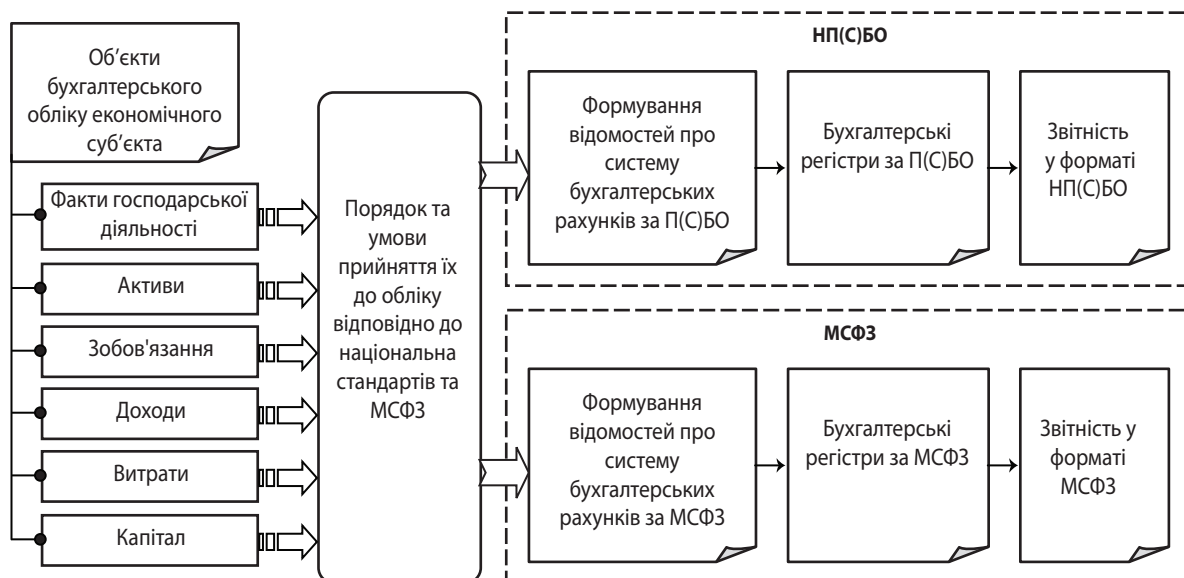


Рис. 2. Схема підготовки МСФЗ – звітності на основі конверсії за НП(С)БО та МСФЗ

Джерело: побудовано авторами на основі [15–17]

Програми адаптуються для кожного підприємства окремо та дозволяють формувати необхідні звіти автоматично у встановлені терміни. Однак необхідно враховувати, що застосування компанією бухгалтерської комп'ютерної програми є специфікою обліку. Таким чином, про «повну конверсію» в абсолютному розумінні слова «повна» говорити складно. На нашу думку, ця ситуація може бути пов'язана з такими причинами:

- далеко не всі господарські операції відображаються однаково в українському та західному обліку, що призводить до необхідності вводити ті ж самі операції в програму двічі та по-різному;
- одному рахунку плану рахунків, який застосовується в Україні, може відповідати кілька рахунків за МСФЗ, та навпаки;
- в українському плані рахунків можуть бути відсутні рахунки, які повинні бути в плані рахунків, орієнтованому на підготовку звітності відповідно до МСФЗ;
- у більшості комп'ютерних програм, що формують фінансову звітність, як відповідно до українських правил обліку, так і МСФЗ, не вирішено проблему історичного курсу іноземної валюти;
- в обліку може не бути деяких операцій, які повинні бути відображені в звітності, сформованої відповідно до принципів МСФЗ.

Інший вид конверсії – поетапна конверсія – зручний для невеликих компаній та пропонує варіант для переходу до подання інформації за МСФЗ поетапно. Процес комп'ютеризації впроваджуватиметься поступово в кожній з облікових областей (основні засоби, нематеріальні активи, запаси, кредиторська заборгованість). Нові розділи обліку додаються тільки після того, як поточні розділи введені та почали ефективно функціонувати. Для отримання всієї необхідної інформації за МСФЗ розділи обліку, не охоплені методом паралельного обліку, необхідно буде коригувати з урахуванням вимог МСФЗ додатково [15].

Етапи організації паралельного обліку за НП(С)БО, П(С)БО та МСФЗ можуть істотно відрізнятися залежно від цілей та завдань проведення конверсії. Однак слід зазначити, що методологія при підготовці звітності у форматі МСФЗ – це перший, найважливіший етап, оскільки саме на ньому закладається база для подальшої організації обліку. Методологічна робота, проведена компанією в рамках організації паралельного обліку, допоможе спростити процес переходу та застосування підприємством МСФЗ, а також дозволить у майбутньому багаторазово окупити початкові витрати на перехідний період, в тому числі і на навчання персоналу підприємства [16].

Другий спосіб отримання фінансової звітності за МСФЗ – трансформація даних українського обліку в окремі регістри з подальшими коригуваннями. При використанні цього методу автоматична трансляція даних виконується на основі таблиці відповідності рахунків українського бухгалтерського обліку та рахунків міжнародного обліку. Операції, відображення яких у системі рахунків НП(С)БО, П(С)БО та МСФЗ відрізняються, розраховуються паралельно за допомогою відповідних алгоритмів. При цьому спосіб реалізується можливість бачити всі проводки в обліку.

Метод трансформації звітності передбачає, що показники звітності за міжнародними стандартами формуються на основі інформації, що міститься в бухгалтерському обліку та звітності за українськими НП(С)БО та П(С)БО шляхом їх коригування відповідно до вимог МСФЗ.

При застосуванні будь-якого з методів підготовки звітності відповідно до МСФЗ слід мати на увазі, що:

- точність інформації здебільшого залежить від знань та умінь фахівців, що здійснюють процес трансформації фінансової звітності, робота яких впливає на якість коригувань при підготовці фінансових звітів;
- результат успішного здійснення процесу конверсії (паралельного обліку) або трансформації фінансової звітності неможливий без повного взаєморозуміння та співпраці фахівців компанії із зовнішніми фахівцями, що залучаються керівництвом для здійснення підготовки звітності за МСФЗ;
- у зв'язку з тим, що методи здійснення процесу трансформації можуть значно варіюватися в різних компаніях залежно від їх галузі, рекомендується залучення в процес трансформації внутрішніх фахівців, які працюють у компанії та знають специфіку її діяльності.

Висновок. Проаналізовані під час дослідження способи отримання фінансової звітності по МСФЗ виявили їх позитивні і негативні характеристики.

За результатами проведеного порівняльного аналізу способів підготовки фінансової звітності відповідно до МСФЗ зроблені такі основні висновки.

1. Істотною перевагою впровадження паралельного обліку є потенційно більш низький рівень ризику неточної інформації, що відображається у фінансовій звітності, порівняно з методом трансформації звітності, оскільки за кожною звітною сумою стоять окремі господарські операції, відображені за МСФЗ. Однак організація паралельного обліку по МСФЗ вимагає складного методологічного опрацювання та істотних додаткових витрат від компанії (витрати на кваліфікований персонал, необхідність використання спеціального програмного забезпечення і ін.).
2. Метод трансформації звітності має ряд істотних недоліків, таких як неможливість прогнозування даних звітності по МСФЗ на кінець року; неможливість використання звітності для оперативних управлінських рішень, оскільки отримана звітність має високий інформаційний ризик, пов'язаний з тим, що при здійсненні трансформації неминучі суб'єктивні оцінки й ін.
3. Метод трансляції даних українського обліку в окремі регістри МСФЗ з подальшими коректуваннями дозволяє певною мірою уникнути недоліків двох попередніх способів. За своєю суттю цей метод можна визначити як квазіпаралельний облік, за якого дані обліку, якщо вони задовольняють вимогам МСФЗ, використовуються без будь-яких перетворень, і його реалізація дозволяє забезпе-

чити достатню точність представлення інформації у прийнятні терміни.

Таким чином, цей метод є оптимальним способом підготовки звітності по МСФО, що визначає необхідність подальшої теоретичної та практичної розробки цього способу з метою формування пропозицій щодо подальшого розвитку методики, яка реалізується в рамках цього способу, а також підвищення точності й оперативності подання формованої фінансової інформації.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2013 № 336/22868 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Kieso D. E., Weygandt J. J., Warfield T. D. *Intermediate Accounting*. Wiley, 2013. 1557 p.
5. Needles B. E., Anderson H. R., Caldwell J. C. *Principles of Accounting*. Houghton Mifflin Company, 1987.
6. Arnold J., Hope T., Southworth A., Kirkham L. *Financial Accounting*. Prentice Hall International (UK) Limited, 1994.
7. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : навч. посіб. Дніпропетровськ : Балас-Клуб, 2000. 768 с.
8. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Kart-бланш, 2002. 628 с.
9. Малишкін О. І. Фінансова звітність підприємства: міжнародні і національні стандарти . Суми : Слобожанщина, 2000. 128 с.
10. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія. Київ : Знання-Прес, 2001. 253 с.
11. Завгородний В. П. Бухгалтерський учет в Украине (С использованием национальных стандартов) : учеб. пособие для студентов вузов. Киев : А. С. К., 2002. 864 с.
12. Sutton T. *Corporate Financial Accounting and Reporting*. Pearson Education Limited, 2004. 722 p.
13. *International Financial Reporting Standards (IFRSs)*. IASCF, 2007.
14. Higson A. *Corporate Financial Reporting. Theory and Practice*. SAGE Publications Ltd, 2003.
15. Шульгина О. Ю. Методы подготовки финансовой отчетности в формате МСФО. *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 24. С. 17.
16. Шешукова Т. Г., Воробьева О. А. Методологические и практические аспекты формирования отчетности по МСФО. *Международный бухгалтерский учет*. 2008. № 1. С. 38.
17. Лабунцев Н. Т., Карецкий А. Ю. Принципы и подходы к формированию отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 2. С. 22–29.

REFERENCES

- Arnold, J. et al. *Financial Accounting*. Prentice Hall International (UK) Limited, 1994.
- Higson, A. *Corporate Financial Reporting. Theory and Practice*. SAGE Publications Ltd, 2003.
- Holov, S. F. *Bukhhalterskyi oblik ta finansova zvitnist v Ukraini* [Accounting and financial reporting in Ukraine]. Dnipropetrovsk: Balans-Klub, 2000.
- International Financial Reporting Standards (IFRSs)*. IASCF, 2007.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., and Warfield, T. D. *Intermediate Accounting*. Wiley, 2013.
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- [Legal Act of Ukraine] (2007). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>
- [Legal Act of Ukraine] (2013). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
- Labyntsev, N. T., and Karetskyi, A. Yu. "Printsipy i podkhody k formirovaniyu otdelnoy finansovoy otchetnosti v sootvetstvii s trebovaniyami MSFO" [Principles and approaches to the formation of separate financial statements in accordance with the requirements of IFRS]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchets*, no. 2 (2013): 22-29.
- Malyshekin, O. I. *Finansova zvitnist pidpriemstva: mizhnarodni i natsionalni standarty* [Financial statements of the enterprise: international and national standards]. Sumy: Slobozhanshchyna, 2000.
- Needles, V. E., Anderson, H. R., and Caldwell, J. C. *Principles of Accounting*. Houghton Mifflin Company, 1987.
- Pushkar, M. S. *Finansovyi oblik* [Financial Accounting]. Ternopil: Kart-blansh, 2002.
- Sheshukova, T. G., and Vorobeveva, O. A. "Metodologicheskiye i prakticheskiye aspekty formirovaniya otchetnosti po MSFO" [Methodological and practical aspects of reporting under IFRS]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchets*, no. 1 (2008): 38-.
- Shulygina, O. Yu. "Metody podgotovki finansovoy otchetnosti v formate MSFO" [Methods of preparation of financial statements in the format of IFRS]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchets*, no. 24 (2011): 17-.
- Sutton, T. *Corporate Financial Accounting and Reporting*. Pearson Education Limited, 2004.
- Usach, B. F. *Kontrol i reviziya* [Control and revision]. Kyiv: Znannia-Pris, 2001.
- Zavgorodniy, V. P. *Bukhhalterskiy uchets v Ukraine (S ispolzovaniem natsionalnykh standartov)* [Accounting in Ukraine (Using national standards)]. Kyiv: A. S. K., 2002.