

Література

1. Джангірова М.Э. Выбор метода оценки активов при формировании показателей финансовой отчетности / Джангірова М.Э. // Международный бухгалтерский учет. – 2003 – № 8 (56) – С. 20-24.
2. Кірейцев Г.Г. Роль економічної теорії у формуванні професійних знань бухгалтера / Кірейцев Г.Г., Гудзинський О.Д., Савчук В.К. // Вісник КНЕУ. Економіка. – Вип. 53. – № 9 – С. 5-10.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info>.
4. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М., 1999. – 663 с.
5. Моссаковский В. Метод бухгалтерского учета в рыночных условиях / Моссаковский В. // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 12. – С. 16-22.
6. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства України від 27.04.2000 р. № 92 // Все про бухгалтерський облік. – № 10 від 30.01.2009 р. – С. 34-39.
7. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства України від 20.10.1999 р. № 246 // Все про бухгалтерський облік. – № 10 від 30.01.2009 р. – С. 44-47.
8. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Наказ Міністерства України від 07.07.1999 р. № 163 // Все про бухгалтерський облік. – № 15 від 13.02.2009 р. – С. 11-16.
9. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99. № 996-XIV // Все про бухгалтерський облік. – № 10 від 30.01.2009 р. – С. 3-7.
10. Хендриксен Э. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / Э. Хендриксен, М. Ван Бреда. – М., 1997. – 576 с.

УДК 657.37

Кравчик Ю.В.,
к.е.н., керівник науково-інформаційного відділу
Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут
Бойко Ю.С.,
головний економіст централізованої бухгалтерії
відділу освіти, молоді і спорту Хмельницької РДА

МОДЕРНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ СТАНДАРТИЗАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: РЕАЛІЇ СВІТОВОГО ДОСВІДУ ТА УКРАЇНСЬКА ПРАКТИКА

Постановка проблеми. Україна поступово входить у світовий бізнес-простір, що зумовлює необхідність адаптації ведення економічної діяльності в країні у відповідності до міжнародних вимог і правил. Одним з напрямів такої адаптації є здійснення процесу стандартизації ведення бухгалтерського обліку підприємствами нашої країни згідно міжнародних стандартів.

Стандартизація ведення обліку повинна забезпечити захист прав інвесторів, працівників, кредиторів, акціонерів. В Україні, ще з 1998 року розпочалось запровадження програми реформування системи бухгалтерського обліку з застосуванням міжнародних стандартів. Одним з напрямків цієї програми є перехід на міжнародні стандарти складання фінансової звітності (далі МСФЗ), тобто проведення стандартизації звітності в Україні. Цей процес триває до сьогодні. П'ятнадцятирічний досвід впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності дозволяє виділити ряд бар'єрів, що перешкоджають повноцінній реалізації цього процесу: нестабільність економіки, часткова невідповідність законодавства міжнародним стандартам, відсутність відповідної підготовки бухгалтерів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Бухгалтерська звітність зародилась ще 4000 р. до н.е., її трактували як завершальний етап реєстрації фактів господарської діяльності.

Процес становлення звітності, як окремої науки, тривав з VIII по XVIII ст. Розвивали вчення про звітність Л. Пачолі, Ж. Саварі, Ж. Андре та інші.

Вагомим етапом створення науки про звітність вважають період XIX-початок XX ст. Представники – Н.Д' Анастасіо, Р. Коффі, Ф. Вілле, Д. Чербоні. В Росії це були К.І. Арнольд, І.Б. Ахматов, Е.О. Мудров, П.Н. Худяков, Н.Р. Вейцман, А.П. Рудановський та інші.

Особливу увагою до науки про звітність характеризується період 20 х-80-х років XX століття.

Відбувся перехід від відображення фактів здійснення господарських операцій до забезпечення інформації для прийняття економічних рішень. На Заході представниками цього етапу були: Р. Антоні, Дж. Піс, Б. Нідлз, Д. Колдуелл, Ч. Хорнгрен; вітчизняні науковці цього періоду – Б.С. Вайсбейн, С.Г. Струмилін, В.А. Басманов, М.Г. Белов.

Завершальним етапом становлення звітності був етап «переорієнтації», який триває з 80-х років ХХ століття і до нашого часу. Цей етап означає приведення інформації звітності у відповідність до потреб суб'єктів ринкових відносин. Звітність розглядається як засіб взаємодії підприємства та ринку і важливий інструмент для налагодження ефективного управління. Представники цього періоду: П.Я. Хомин, В. Сопко, С. Голов, М.Г. Чумаченко.

Складання звітності відповідно до МСФЗ розглядають такі вчені, як Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, О.В. Гойда, Н.Адамчук, О.В. Мельникова, Л.П. Нищенко, Е.Новак, М.А. Поступайло, Б. Хілл, О.М. Білоус, І. Єгорова, Л.П. Нищенко, О.В. Соловійова та інші. Практичне застосування МСФЗ підприємствами України здійснюється з участю заслуженого економіста України, доктора економічних наук В. Пархоменко. Найбільш відомим аналітиком процесу введення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є І. Чалий.

Огляд літературних джерел з досліджуваної проблеми засвідчує про доцільність продовження і поглибленого вивчення поставлених питань, оскільки процес застосування міжнародних стандартів українськими підприємствами до кінця не вивчений, що зумовлює постійні зміни в законодавстві України.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження поняття міжнародних стандартів фінансової звітності та можливість їх використання підприємствами України.

Процес стандартизації обліку в Україні, який викликаний змінами у світовій економіці в результаті посилення економічних зв'язків між державами, розпочався ще в 1998 році і триває до цього часу. Для розвитку глобальних економічних відносин необхідною умовою є ведення обліку за універсальними вимогами. Паралельно удосконалюються міжнародні вимоги до обліку і звітності, створюються ефективні для теперішньої економіки стандарти і положення, застарілі виключаються.

У результаті проведення реформи обліку України очікується активізація міжнародної торгівлі, залучення в нашу економіку іноземних інвестицій. Проте, існує ряд протиріч у змісті самих міжнародних положень, тому адаптація вітчизняних підприємств до нових стандартів ведення обліку і складання звітності логічно зумовлює ряд невизначеностей у діях бухгалтера при веденні самого обліку і складання фінансових звітів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інтенсифікація міжнародних економічних відносин зумовила необхідність введення обліку за певними моделями між країнами-учасницями. Виділяють такі моделі обліку як англосаксонська, континентальна, південноамериканська (табл.1) [7, с.25].

Таблиця 1

Характеристика основних моделей обліку

Назва моделі	Характеристика моделі	Призначення обліку і звітності	Стан економіки	Країни, що використовують модель
Англо-саксонська	Відсутність уніфікованого плану рахунків, облікових регістрів, форм звітності.	Орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів.	Стабільна політична система, розвинута економіка.	Австралія, Великобританія, Ізраїль, Індія, Ірландія, Іспанія, Канада, Кіпр, Мексика, Нідерланди
Континентальна	Облікові регістри регламентуються законодавчо.	Облікова практика орієнтується на задоволення потреб/запитів уряду. Фінансові звіти спрямовані на задоволення потреб банків.	Стабільна політична система, розвинута економіка.	Австрія, Бельгія, Греція, Єгипет, Італія, Норвегія, Португалія, Франція, Німеччина, Швейцарія, Швеція, Японія
Південно-американська	Облікові стандарти регламентуються законодавчо, методи обліку – уніфіковані. Відбувається коригування облікових даних на темпи інфляції.	Облік орієнтований на потреби державних органів. Фінансові звіти спрямовані на задоволення потреб/запитів державних органів.	Нестабільна політична система, нерозвинута економіка.	Аргентина, Еквадор, Перу, Бразилія, Чилі.

Джерело: [7]

МСФЗ – система стандартизації, яку відносять до англосаксонської моделі фінансового обліку, що ґрунтується на принципах, а не на правилах [2]. Тобто, стандартизація ставить собі за мету не

деталізацію процедур та механізмів обліку, перевага віддається довірі до самостійності бухгалтерів, які при вирішенні завдань мають покладатись на службове сумління та професійні судження.

У 1973 році професійні організації Англії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії підписали угоду про створення Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Протягом семи років було випущено загальні стандарти, з 1980 по 1989 рік розроблялись деталізовані стандарти. До 2000 року ці стандарти удосконалювались. З 2000 року стандарти поступово почали впроваджувати в практику, постійно їх удосконалюючи [1]. В Україні процес наближення обліку до міжнародних стандартів почався Програмою реформування системи бухгалтерського обліку з застосуванням міжнародних стандартів. У 2007 році Кабінетом Міністрів затверджено стратегію застосування міжнародних стандартів звітності. У 2011 році Верховна Рада України прийняла зміни до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого складати фінансову звітність за міжнародними стандартами повинні такі підприємства:

- публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії – в 1 січня 2012 року;
- підприємства, які надають фінансові послуги, окрім страхування та пенсійного забезпечення – з 1 січня 2013 року;
- кредитні спілки – з 1 січня 2014 року;
- підприємства, які здійснюють допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування, а також діяльність з управління активами – з 1 січня 2014 року [5].

Фінансова звітність за міжнародними стандартами – це така звітність, яка має на меті задовольнити потреби користувачів, які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання складати звітність згідно з їхніми інформаційними потребами [2]. Її метою є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень.

Повний комплект фінансової звітності включає:

- звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- звіт про сукупні доходи за період;
- звіт про зміни у власному капіталі за період;
- звіт про рух грошових коштів за період;
- примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;
- звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності.

Окремо від фінансової звітності, значна кількість суб'єктів господарювання подає фінансовий огляд, складений управлінським персоналом, з описом і поясненням основних характеристик фінансових результатів діяльності та фінансового стану суб'єкта господарювання, а також основних невизначеностей, які пов'язані з ним. Такий звіт може містити огляд:

- а) основних чинників і впливів, які визначають фінансові результати діяльності, у тому числі змін у середовищі, у якому діє суб'єкт господарювання, реакції суб'єкта господарювання на ці зміни та їхній вплив, опис політики суб'єкта господарювання щодо інвестицій для збереження та покращання фінансових результатів діяльності, включаючи політику щодо дивідендів;
- б) джерел фінансування суб'єкта господарювання та запланованого співвідношення його зобов'язань та власного капіталу;
- в) ресурсів суб'єкта господарювання, не визнаних у звіті про фінансовий стан відповідно до МСФЗ.

Окремо від фінансової звітності, багато суб'єктів господарювання подають висновки та інші документи (наприклад, екологічні звіти та звіти про додану вартість), особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники і де робітники вважаються важливою групою користувачів. Звіти та інші документи, подані поза межами фінансової звітності, не входять до сфери застосування МСФЗ.

Міжнародні стандарти не визначають форми звітів, вони наводять лише орієнтовний перелік інформації, яку звіти повинні містити [8]. Тобто, для того щоб скласти фінансову звітність за міжнародними стандартами бухгалтеру необхідно не просто ввести визначену наперед інформацію у визначені стрічки звітності, необхідно вміти аналітично мислити, мати достатні навички щоб скласти форми звітності самостійно, причому відобразити всі необхідні показники максимально правильно і зрозуміло для користувачів.

Міністерство Фінансів України здійснило спробу допомогти підприємствам опублікувавши універсальні форми звітності. Більшість невідповідностей у формах звітності були виправлені. Разом з тим, у статті «Формальне зближення» аудитори Р. Мушинські і С. Токар негативно коментують ці дії. Вони запевняють, що дані форми звітності не відповідають МСФЗ ні за форматом ні за змістом. Аудитори відмічають, що встановлений формат звітності може викликати ряд конфліктів. Автори вбачають головний недолік в наявності форм фінансової звітності, що суперечить самим міжнародним стандартам [3].

Перевагами міжнародних стандартів та фінансової звітності є: інформативність; можливість здійснення аналізу наслідків прийнятих рішень і прогнозу розвитку підприємства; показники звітності роблять діяльність підприємства прозорою; фінансова звітність містить не тільки кількісні показники діяльності а й якісні.

Міжнародні стандарти містять певні суперечності з українським законодавством. Зокрема, Центр фінансової діагностики Лібермана [9] аналізує одну з таких ситуацій. Так, статтею 44.2 Податкового Кодексу України визначено, що платники податку, що застосовують МСФЗ ведуть облік доходів і витрат за такими стандартами з врахуванням цього Кодексу [4]. Стаття 145.1.9 Кодексу містить інформацію про те, що нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством методом, визначеним наказом про облікову політику, з метою складання фінансової звітності. У статті 145.1.5 Кодексу наводиться перелік методів амортизації, які пояснюються в національному положенні 7 «Основні засоби». Міжнародний стандарт звітності 16 «Основні засоби», на відміну від національного стандарту 7 «Основні засоби» не обмежує підприємства у виборі методики амортизації, яких в міжнародній практиці налічують десятки. Виникає логічне запитання щодо дій підприємства, яке в обліковій політиці зафіксувало нарахування амортизації методом, якого немає у Податковому кодексі. Відповідь на це у законодавчих актах не визначена. Якщо бухгалтер використає метод, який не описаний у Податковому Кодексі він порушить статтю 145.1.5 Кодексу, а якщо в цілях оподаткування використати метод з Податкового кодексу, але не вибраний в обліковій політиці – буде порушено статтю 145.1.9 Кодексу про те, що підприємство може вибрати будь-який метод з міжнародної практики.

Незважаючи на те, що фінансова звітність за міжнародними стандартами може принести багато користі вітчизняним підприємствам, і на законодавче визначення використання такої звітності більшість підприємств продовжують складати звітність за національними стандартами. У більшості випадків бухгалтери пояснюють свої дії недостатньою кількістю пояснень, інструкцій та правил використання міжнародних стандартів, тексти яких часто критикують за загальні формулювання, недостатність конкретики і чітких вказівок.

Небажання використовувати МСФЗ можна пояснити і необхідністю зробити фінансову сторону діяльності підприємства прозорою, щоб гарантувати безпеку інвесторам і клієнтам. Українські підприємства неохоче ілюструють дану сторону своєї діяльності, намагаючись приховати якнайбільше інформації від сторонніх очей. Зокрема, дослідницькі групи, які аналізують певні сторони діяльності вітчизняних підприємств наголошують на тому, що на сьогоднішній день обліковці ігнорують навіть фундаментальні вимоги національних стандартів. Таким чином, якість звітності вітчизняного корпоративного сектора залишається в незадовільному стані. Дослідження Центру Лібермана довели, що середня оцінка якості звітів українських акціонерних товариств, за п'ятибальною шкалою – два [10]. Проекти зовнішньої оцінки бізнесу продемонстрували, що балансова вартість українських підприємств сильно завищена, порівняно з їх реальною ціною. У цьому полягає відмінність нашої країни від розвинених, де оцінка вартості підприємств, зазвичай, набагато нижча від ринкової вартості.

Українські бухгалтери часто не дотримуються національних стандартів щодо нарахування резервів і забезпечень, проведення уцінок активів, дисконтування заборгованості, розрахунку відстроченого податку на прибуток. Це зумовлює оптимістичніші дані звітності підприємств, ніж є насправді. Крім того, примітки до звітів не містять обов'язкової інформації.

Як вважає консультант з питань міжнародних і українських стандартів обліку І. Чалий, Україні потрібно навести порядок в національному бухгалтерському обліку, а потім змінювати орієнтацію на міжнародні стандарти обліку. При цьому, на його думку, країна має рухатись двома шляхами:

1. Міністерство Фінансів України повинно оновити національну базу стандартизації;
2. Державні комісії з цінних паперів та фондового ринку повинні зайнятись підвищенням якості звітів та аудиторських висновків, які подають українські підприємства [10].

Необхідною умовою є застосування жорстких штрафних санкцій до звітності, яка містить в собі викривлення. Існує потреба в підвищенні контролю аудиторською палатою України за звітами і висновками, які подають аудиторські компанії.

Висновки з даного дослідження. У результаті проведеного дослідження можна стверджувати, що перехід України на міжнародні стандарти безперечно принесе вагому користь у розвитку економічних відносин іноземних держав з нашою. Україна поступово переходить на міжнародні стандарти обліку, які забезпечать використання універсальних принципів обліку європейських країн. У результаті переходу отримуємо такі переваги: зрозумілість, порівнянність, прозорість, надійність звітності; можливість залучення іноземних інвестицій; участь в міжнародних тренінгах. Ці переваги можна отримати лише у разі повного переходу країни на міжнародні стандарти обліку. Негативним моментом введення МСФЗ в українську практику є певні суперечності внутрішнього законодавства країни з міжнародними стандартами, непідготовленість обліковців до цього процесу.

Література

1. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування/ С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 7.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4rada.gov.ua>.
3. Мушинські Р. Формальне зближення / Р. Мушинські, С. Токар // Бухгалтерія. – 2013. – № 12. – С. 5.
4. Податковий Кодекс України (від 3.02.2013 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 15-17. – С. 112.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні – Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
6. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности / О.С. Соловьева. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. –288 с.
7. Федосова Т.В.. Бухгалтерский учет / Т.В. Федосова. – Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2007. – 189 с.
8. Хілл Б. Порівняння національних положень бухгалтерського обліку України з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: проект USAID «Розвиток ринків капіталу» / Б. Хілл. – Київ, 2010. – 37 с.
9. Чалий І. МСФО-ПКУ: Парадокси [Електронний ресурс] / І. Чалий. – Режим доступу: <http://www.buhgalter911.com>.
10. Чалий І. Світові стандарти почекають [Електронний ресурс] / І. Чалий. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua>.

УДК 657:336.717.063

Очеретько Л.М.,
к.е.н., доцент кафедри «Облік і аудит»
Корінець А.О.
Запорізький національний технічний університет

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

Постановка проблеми. Загальновідомим фактом є те, що здійснення підприємницької діяльності суб'єктом господарювання у будь-якому випадку буде супроводжуватися різними витратами, зокрема і трансакційними, які до сьогоднішнього часу не знайшли свого відображення в існуючій системі бухгалтерського обліку, хоча й мають досить вагоме значення у концепції сучасних витрат, ігнорування використання яких є неприпустимим. Від розміру понесених витрат залежить не лише собівартість виготовленої продукції, а й подальше функціонування підприємства, що впливатиме на розмір прибутку та рівень його конкурентоспроможності. А тому забезпечення якісного проведення та створення ефективної системи внутрішнього аудиту трансакційних витрат дозволить здійснити їх своєчасний аналіз та сприятиме підвищенню ефективності управління витратами суб'єктом господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Необхідність відображення в системі бухгалтерського обліку трансакційних витрат потребує організації на підприємстві системи внутрішнього аудиту. Питання організації внутрішнього аудиту досконало розглянуто й опубліковано в роботах та дослідженнях таких вітчизняних вчених – А. Білоусова, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, М.Д. Корінко, В.П. Пантелєєва, В.С. Рудницького, О.В. Шелковникової та інших. Зокрема, професор Бутинець Ф.Ф. [1] трактує внутрішній аудит як організовану на підприємстві, діючу в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентовану внутрішніми нормативними актами систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю. Шелковникова О.В. [2] розробила цілу систему внутрішньофірмових стандартів аудиту витрат підприємства, яка складається з восьми розділів. Варто відмітити, що недосконалість організації проведення внутрішнього аудиту витрат, зокрема і трансакційних, потребує більш широкого висвітлення, що й зумовлює доцільність вивчення даного питання. Дослідження необхідності виведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат потребує подальшого вивчення науковцями.

Постановка завдання. Метою даної статті є визначення напрямів вирішення проблемних питань внутрішнього аудиту трансакційних витрат в системі управління витратами господарської діяльності.