

УДК 657.22

Кучерява М. В.

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ЗМІН МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Визначено, що протягом останніх десятиліть посилюється вплив процесів гармонізації та конвергенції на концептуальні засади регулювання бухгалтерського обліку в світі. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) постають одним із головних засобів забезпечення принципу порівнянності облікових даних, який набуває дедалі більшого значення за сучасних умов. Узагальнено основні зміни в МСФЗ впродовж 2014–2015 рр. та систематизовано їх за окремими групами. Розглянуто особливості впливу МСФЗ і директивних норм ЄС на вітчизняне законодавство у сфері бухгалтерського обліку та звітності, зокрема, проаналізовано взаємозв'язок між ними та Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (Закон) і Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. За результатами проведення дослідження виявлено головні групи розбіжностей між вітчизняним законодавством у сфері бухгалтерського обліку та положеннями оновлених МСФЗ. Розмежовано основні положення МСФЗ, які можуть бути враховані в Законі. Сформульовано загальні висновки та пропозиції щодо закріплення у Законі досліджуваних змін до МСФЗ, а також рекомендацій, запропонованих Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в оприлюдненому документі – Циклі щорічних удосконалень МСФЗ 2012–2014 рр., шляхом їх виділення в окремі групи. Обґрунтовано потребу у здійсненні постійного моніторингу оновлень та доповнень, які вносяться до МСФЗ, та їх урахування в національному законодавстві, в контексті виконання загальної Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

Ключові слова: Міжнародні стандарти фінансової звітності, Цикл щорічних удосконалень МСФЗ, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національна модель бухгалтерського обліку.

Рис. 3. Табл. 1. Літ. 15.

Кучерявая М. В.

ИМПЛЕМЕНТАЦИЯ ИЗМЕНЕНИЙ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УКРАИНЕ

Определено, что в течение последних десятилетий усилилось влияние процессов гармонизации и конвергенции на концептуальные основы регулирования бухгалтерского учета в мире. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) выступают одним из главных средств обеспечения принципа сопоставимости учетных данных, который приобретает все большее значение в современных условиях. Обобщены основные изменения в МСФО на протяжении 2014–2015 гг. и систематизированы по отдельным группам. Рассмотрены особенности влияния МСФО и директивных норм ЕС на отечественное законодательство в сфере бухгалтерского учета и отчетности, в частности, проанализирована взаимосвязь между ними и Законом Украины "Про бухгалтерский учет и финансовую отчетность в Украине" (Закон) и Национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета. По результатам проведения исследования выявлены основные группы различий между национальным законодательством

© Кучерява М. В., 2016

в сфері бухгалтерського учета и положеннями обновленных МСФО. Разграничены основные положения МСФО, которые могут быть учтены в Законе. Сформулированы общие выводы и предложения по закреплению в Законе исследуемых изменений, внесенных в МСФО, а также рекомендаций, предложенных Советом по международным стандартам бухгалтерского учета в опубликованном документе – Цикле ежегодных усовершенствований МСФО 2012–2014 гг., путем их выделения в отдельные группы. Обоснована необходимость осуществления постоянного мониторинга обновлений и дополнений, которые вносятся в МСФО, и их учета в национальном законодательстве, в контексте выполнения общей Стратегии применения международных стандартов финансовой отчетности в Украине.

К л ю ч е в ы е с л о в а : Международные стандарты финансовой отчетности, Цикл ежегодных усовершенствований МСФО, Закон Украины “Про бухгалтерский учет и финансовую отчетность в Украине”, Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета, национальная модель бухгалтерского учета.

Maria Kucheriava

THE IMPLEMENTATION OF AMENDMENTS TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS OF UKRAINE

In recent decades the processes of harmonization and convergence intensify its influence on the conceptual framework of accounting in the world. International Financial Reporting Standards (IFRS) play the main role in the enforcement of the comparability principle of data accounting. The importance of this principle increases in the current economic conditions. The general amendments made to IFRS for 2014–2015 are summarized and systematized into the separate groups in the article. The author investigates the influence of IFRS and directive regulations of the EU on the national legislation in the sphere of accounting and reporting, in particular, how they correlate with the Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine” (the Law) and National Accounting Standards. The main groups of the differences between the national legislation in the field of accounting and the updated IFRS are distinguished. The author delineates the main provisions of IFRS that could be included in the Law. General conclusions and suggestions for providing amendments (including recommendations proposed by the International Accounting Standards Board in a public document “2012–2014 Annual Improvements Cycle”) are separately formulated. The author proves the importance of providing the continual monitoring of amendments to IFRS and their implementation into Ukrainian legislation, in compliance with the overall Strategy of application of the International Financial Reporting Standards in Ukraine.

Key words: International Financial Reporting Standards, Annual Improvements Cycle of IFRS, the Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”, National Accounting Standards, national accounting model.

JEL classification: M41, M42.

Постійне та безперервне вдосконалення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) свідчить про те, що вони не є сталим регламентом для розкриття, підготовки та оприлюднення облікової інформації.

Метою цього дослідження, що проводиться за схемою “від міжнародного досвіду до національного”, є аналіз впливу змін МСФЗ на вітчизняне законодавство та обґрунтування необхідності їх урахування на практиці.

Проведення дослідження змін МСФЗ за останні декілька років (автором розглядається період, що охоплює 2014 та 2015 рр.) дало можливість звернути увагу на існування досить великої кількості публікацій та обговорень,

присвячених доцільності й ефективності внесених змін до стандартів. Аналізу їхнього змісту присвячено численні публікації вітчизняних та зарубіжних спеціалістів, таких як: В. С. Амбарчян, Д. Зегаль, З. Ламар, Л. Г. Ловінська, М. Ніл, М. І. Скрипник, В. Г. Швець та ін. [1–5]. Досить глибокий аналіз наводиться у висновках експертів, професійних бухгалтерських організацій та компаній, зокрема, слід відзначити документ “Оновлення МСФЗ та Тлумачень Комітету з міжнародної фінансової звітності (далі – КТМФЗ) станом на 31 грудня 2015 року”, підготовлений компанією Ernst&Young Company (далі – E&Y) [6].

Дослідження охоплює такі питання, як аналіз головних змін до МСФЗ протягом 2014–2015 рр. і виявлення основних груп розбіжностей між національним законодавством у сфері бухгалтерського обліку та оновленими міжнародними стандартами.

Оскільки більшість із проаналізованих документів набрали чинності вже 1 січня 2016 р. і вимоги повинні враховуватися суб'єктами господарювання при підготовці проміжної фінансової звітності, розглянемо ключові зміни в аспекті гармонізації вимог до підготовки та оприлюднення облікової інформації. Зокрема, варто звернути увагу на поправки, внесені до: МСФЗ 9 “Фінансові інструменти” [7], МСФЗ 11 “Спільна діяльність” [7], МСФЗ 14 “Відстрочені рахунки тарифного регулювання” [7], МСФЗ 15 “Виручка за контрактами з клієнтами” [8], МСБО 1 “Подання фінансової звітності” [7], МСБО 16 “Основні засоби” [7], МСБО 41 “Сільське господарство” [7], МСБО 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність” [7]. Також джерелом аналізу є Цикл щорічних удосконалень МСФЗ 2012–2014 рр., виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) [9].

Ключові особливості доповнень та змін до МСФЗ 9 “Фінансові інструменти” [6; 7] можна об'єднати в чотири основні групи (рис. 1).

Аналізуючи особливості першої групи змін досліджуваного міжнародного стандарту щодо класифікації та оцінки фінансових активів, слід зауважити, що відповідно до оновлених положень при первісному визнанні всі фінансові активи оцінюються за справедливою вартістю, скоригованою на операційні витрати, якщо фінансовий інструмент обліковується не за *спра-*

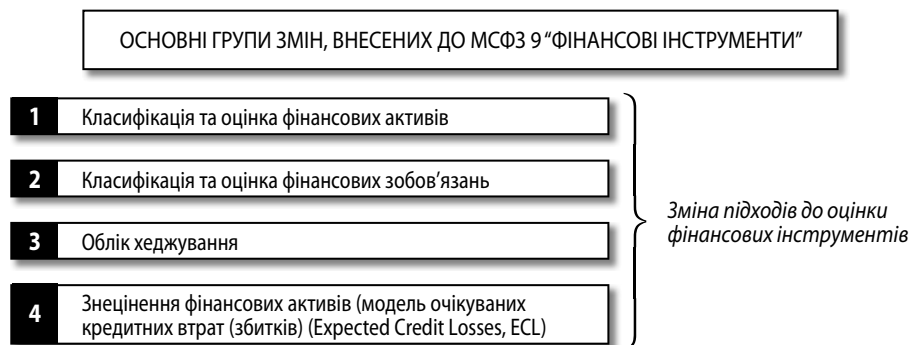


Рис. 1. Ключові групи змін, внесених до МСФЗ 9 “Фінансові інструменти” у 2014 р. РМСБО

Складено автором.

ведливою вартістю через прибуток чи збиток (fair value through profit or loss, FVTPL). Щодо боргових інструментів, то вони оцінюються за:

- справедливою вартістю через прибуток або збиток;
- амортизованою вартістю;
- або справедливою вартістю через *інший сукупний дохід* (other comprehensive income, OCI), на підставі договірних грошових потоків та моделі ведення бізнесу, згідно з якою ці інструменти утримуються.

Крім того, зазначимо, що *вибір справедливої вартості* (fair value option, FVO) даватиме можливість при первісному визнанні оцінювати активи за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо це ліквідує або значно скоротить облікові неузгодженості.

Основні положення МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” [7] щодо класифікації фінансових зобов’язань були переміщені до нового МСФЗ 9, включаючи “правило вбудованого похідного інструменту” та критерії використання позиції справедливої вартості (FVO). Варто також зауважити, що для фінансових зобов’язань, визначених за справедливою вартістю через прибуток чи збиток, сума змін у їхній справедливій вартості, котрі притаманні змінам у кредитному ризику, має бути представлена в іншому сукупному доході (OCI). Різниця зміни справедливої вартості, відображеної в прибутку чи збитку, за винятком представленої в іншому сукупному доході, зазнає трансформації відповідно до кредитного ризику зобов’язань, що створює або збільшує облікову неузгодженість у прибутку чи збитку.

Оцінка ефективності хеджування є перспективною та, залежно від складності процесу хеджування, завжди є якісною. Якщо елемент ризику фінансового чи нефінансового інструменту може бути окремо встановлений та надійно оцінений, він повинен визначати елемент хеджування. Часова вартість опції, будь-який елемент форвардного контракту та поширення будь-якої валютної основи можуть бути вилючені з призначення інструменту хеджування та обліковуватися за вартістю витрат хеджування.

Вимоги визнання знецінення фінансових інструментів відповідно до МСФЗ 9 базуються на *моделі очікуваних кредитних витрат (збитків)* (Expected Credit Losses, ECL), що витісняє *модель понесених збитків* (визначену МСБО 39). Модель очікуваних кредитних витрат застосовується до боргових інструментів, які обліковуються за амортизованою або за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, здебільшого за зобов’язаннями з надання кредитів, договорів щодо надання фінансових гарантій, договірних активів відповідно до МСФЗ 15 “Виручка за контрактами з клієнтами” та лізингу за МСФЗ 16 “Оренда”.

Від підприємств вимагається визнання 12-місячної моделі очікуваних кредитних витрат на підставі первісного визнання (або коли зобов’язання чи гарантія набули чинності) та після цього, якщо не відбулося істотне погіршення (або зростання) кредитного ризику.

Розглянувши всі поправки до МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”, можна зробити висновок, що його застосування змінює оцінку та розкриття інформації щодо багатьох фінансових інструментів. Це залежить від грошових надходжень відповідно до угоди та тієї моделі бізнесу, внаслідок якої вони виникають.

Поправки до МСБО 16 “Основні засоби” та МСБО 41 “Сільське господарство” змінюють сферу застосування МСБО 16 із віднесенням біологічних активів, які відповідають визначенню “плодоносні рослини” (наприклад, фруктові дерева). Сільське господарство виробляє продукцію, вирощуючи плодоносні рослини (вирощування фруктів на деревах), що підпадає під сферу регулювання МСБО 41. У результаті поправок такі рослини стануть предметом вимог визнання та оцінки МСБО 16, включаючи вибір між моделлю визнання витрат та моделлю здійснення переоцінки для подальшого оцінювання [6; 7].

Відповідно до внесених до МСБО 16 поправок, плодоносні рослини являють собою живі рослини, що використовуються у процесі виробництва або постачання сільськогосподарської продукції, та, як очікується, даватимуть плоди протягом більше ніж одного періоду.

Плодоносні рослини обліковують у такий самий спосіб, що й створені власними силами об'єкти основних засобів до того, як вони переміщені в місце розташування та приведені до стану, необхідного для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. У цьому стандарті слово “створення” розуміється як діяльність, спрямована на вирощування плодоносних рослин до того, як вони переміщені в таке місце та приведені до відповідного стану.

Таким чином, МСБО 16 відносить плодоносні рослини до окремого класу основних засобів, тоді як сфера застосування МСБО 41 поширюється на продукцію таких рослин.

Основною проблемою для складачів звітності постає вибір прийнятної методології оцінювання справедливої вартості активів окремо від плодоносних рослин, на яких вони виростили.

Поправки до МСБО 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність” дають можливість підприємству використовувати метод участі в капіталі, описаний у МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства”, для обліку інвестицій у дочірніх, спільних та асоційованих підприємствах у їх окремій фінансовій звітності. Суб'єкт господарювання повинен обліковувати зазначені інвестиції за одним із таких методів: за вартістю, відповідно до МСФЗ 9 (або МСБО 39) чи за методом участі в капіталі [6; 7].

Згідно з параграфом 3 МСБО 28, метод участі в капіталі – це метод обліку, за яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання. Прибуток чи збиток інвестора включає частку інвестора в прибутку чи збитку об'єкта інвестування, а інший сукупний дохід інвестора – його частку в іншому сукупному доході об'єкта інвестування. Підприємство повинно застосовувати однакові методи оцінювання для кожної категорії інвестицій.

Аналіз внесених змін показав, що окремі поправки мають роз'яснювальний характер. Так, доповнення до МСФЗ 11 “Спільна діяльність” у частині обліку придбання часток участі у спільній діяльності роз'яснюють, що придбання додаткової частки має бути переоцінене, якщо спільний розпорядник здійснює спільний контроль над відповідною діяльністю.

Поправки орієнтують підприємства на вибір найприйнятнішого методу обліку, який базуватиметься на окремих фактах та обставинах здійснення певної операції.

Подібний характер мають також поправки до МСБО 1 “Подання фінансової звітності” [6; 7].

Питання, які роз’яснюються внесеними до МСБО 1 змінами, полягають в окресленні основних вимог суттєвості та їх поясненні щодо таких аспектів:

- 1) суб’єкт не повинен зменшувати зрозумілість фінансової звітності, приховуючи суттєву інформацію за несуттєвою інформацією або об’єднуючи суттєві статті, різні за природою та функціями (параграф 30А МСБО 1);
- 2) певні статті звіту про прибутки чи збитки та інший сукупний дохід і звіту про фінансовий стан можуть бути відокремлені;
- 3) підприємства мають певну свободу дій стосовно подання та складу приміток до фінансової звітності;
- 4) частина іншого сукупного доходу асоційованих або спільних підприємств, що обліковується за методом власного капіталу, повинна відображатися окремою статтею та бути класифікованою як стаття, котра буде чи не буде визнана в прибутку або збитку.

Крім вказаних поправок, автором розглянуто особливості нових стандартів, випущених РМСБО, зокрема МСФЗ 14 “Відстрочені рахунки тарифного регулювання” [7] та МСФЗ 15 “Виручка за контрактами з клієнтами” [8].

Датою набрання чинності МСФЗ 14 є 1 січня 2016 р. Досліджуваний стандарт дає можливість підприємству, чия діяльність є предметом тарифного регулювання, завершувати використання більшості з чинних елементів облікової політики для відстрочених рахунків тарифного регулювання до першого застосування цього стандарту. Підприємства, котрі використовують МСФЗ 14 “Відстрочені рахунки тарифного регулювання”, повинні представити ці рахунки як окрему групу статей у звітності щодо фінансового стану (балансу), а поточні обороти за ними – як окрему групу статей у звітності про прибутки або збитки та інший сукупний дохід. Особливістю стандарту виступає те, що суб’єкт господарювання має пояснити діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню, з метою надання допомоги користувачеві фінансової інформації в оцінці характеру здійснюваної діяльності. На рис. 2 відображено основні вимоги до розкриття інформації суб’єктами, діяльність яких підлягає тарифному регулюванню.

У МСФЗ 14 детально розглядається інформація щодо ризиків, пов’язаних із кожним видом діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, оскільки вважається, що розкриття фінансової інформації є неповним, у разі відсутності цієї інформації.

До такої інформації належать:

- 1) стислий опис характеру та обсягів діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, а також процесу встановлення тарифних ставок;
- 2) визначення регуляторів тарифів. Якщо регулятором є пов’язана сторона, визначена відповідно до МСБО 24 “Розкриття інформації про пов’язані сторони”, то суб’єкт повинен розкрити цей факт із наданням пояснень щодо того, яким чином ця сторона пов’язана з ним;
- 3) спосіб, у який ризики та невизначеність впливають на майбутнє відшкодування кожного класу (види витрат або доходів) дебетового залишку за

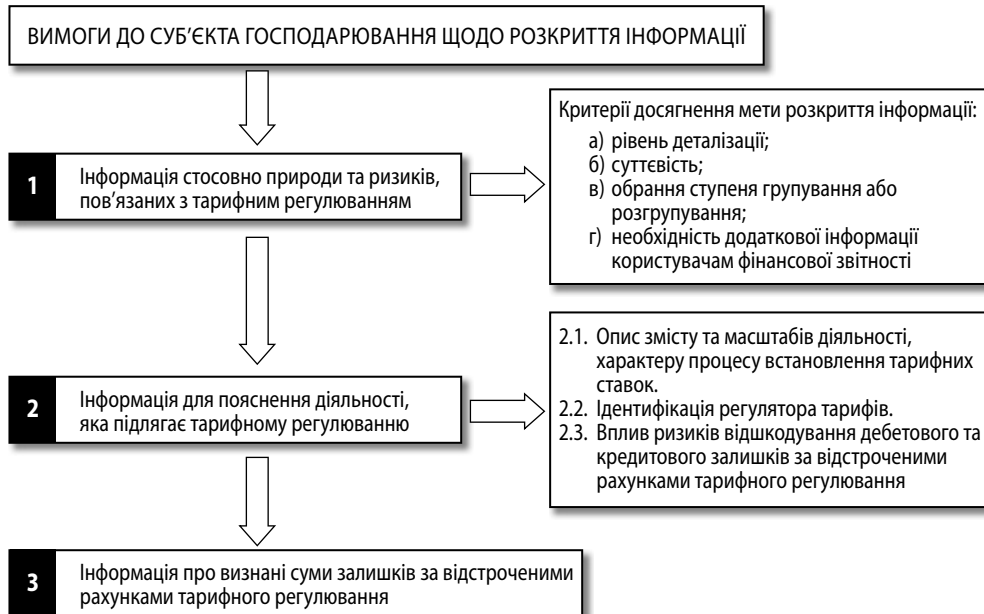


Рис. 2. Основні вимоги до суб'єкта господарювання щодо розкриття інформації у фінансовій звітності стосовно тарифного регулювання

Складено автором.

відстроченими рахунками тарифного регулювання або на сторнування кожного класу кредитового залишку за цими рахунками. Наприклад, до таких ризиків можна віднести: ризик попиту (зміна ставлення споживачів або наявність альтернативних джерел постачання, зміна рівня конкуренції тощо); регуляторний ризик; інші ризики (ринкові, валютні).

Таким чином, стандарт вимагає розкриття інформації щодо сутності тарифного регулювання підприємства та ризиків, яка повинна роз'яснити його вплив на фінансову звітність суб'єкта господарювання.

Також розглянуто особливості положень нового узагальнюючого стандарту МСФЗ 15 "Виручка за контрактами з клієнтами", який набирає чинності 1 січня 2018 р. Одним із факторів, що ускладнюють процес ознайомлення та підготовки до його використання суб'єктами господарювання, є відсутність перекладу українською мовою, що стає офіційним з моменту затвердження тексту Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України (далі – Мінфін) та оприлюднення на сайті Мінфіну України. Отже, існує певна затримка в часі між датою оприлюднення стандарту РМСБО і його перекладом, затвердженням та оприлюдненням в Україні.

МСФЗ 15 заміщує всі вимоги попередніх МСФЗ (МСБО 11 "Будівельні контракти", МСБО 18 "Дохід", КТМФЗ 13 "Програми лояльності клієнта", КТМФЗ 15 "Угоди про будівництво об'єктів нерухомості", КТМФЗ 18 "Передачі активів від клієнтів", ПКТ 31 "Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами") та застосовується до всіх доходів, котрі виникають від договорів із клієнтами, незалежно від того, що ці договори також підпадають під сферу регулювання інших стандартів, зокрема МСФЗ 16 "Оренда" [6; 8].

Суб'єкт господарювання, відповідно до МСФЗ 15 “Виручка за контрактами з клієнтами”, визнає виручку від реалізації за допомогою основних п'яти кроків:

- 1) встановлення предмета договору з клієнтом. Суб'єкт господарювання обліковує договір у разі дотримання таких умов: сторони договору схвалили контракт і готові виконувати свої зобов'язання за ним; суб'єкт господарювання може встановити права кожної сторони стосовно товарів (робіт, послуг), котрі передаються; суб'єкт може визначити умови оплати за товари (роботи, послуги), що передаються; договір має комерційну сутність (очікується, що ризик, час або величина майбутніх грошових потоків зміняться); суб'єкт імовірно отримає компенсацію, на яку матиме право в обмін на товари або послуги, що будуть передані клієнту. При цьому в окремих випадках МСФЗ 15 вимагає, аби суб'єкт поєднував різні договори та обліковував їх як один договір;
- 2) визначення зобов'язань відповідно до договору;
- 3) встановлення ціни операції (ціна договору може бути як фіксованою, так і змінною, а також мати негрошову форму (обмін типу “інструмент – на інструмент”); коригування ціни відбувається з урахуванням зміни часової вартості грошей);
- 4) розподіл ціни договору на зобов'язання до виконання та ціну кожного окремого товару чи послуги;
- 5) визнання виручки від реалізації після виконання підприємством договірних зобов'язань.

Стандарт вимагає від підприємств проведення ретельного аналізу, з урахуванням усіх релевантних фактів та обставин, при переміщенні з одного етапу на інший відповідно до окресленої моделі визнання доходу згідно з контрактом із клієнтами.

З огляду на викладене можна зробити висновок, що успішне запровадження МСФЗ 15 потребуватиме чіткої побудови та дотримання плану з управління змінами в системі бухгалтерського обліку, підготовки та оприлюднення фінансової звітності на підприємстві.

Наступним супутнім документом із висвітлення поправок до МСФЗ, який потребує розгляду, є Цикл щорічних удосконалень МСФЗ 2012–2014 рр.* Відповідно до нього аналізується внесення поправок до таких стандартів: МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, МСФЗ 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”, МСБО 19 “Виплати працівникам”, МСБО 34 “Проміжна фінансова звітність” [9].

Поправки, які вносяться Циклом щорічних удосконалень МСФЗ, мають здебільшого роз'яснювальний характер (таблиця).

У контексті проаналізованих змін до МСФЗ розглянемо особливості співвідношення національного та міжнародного законодавства у сфері регулювання бухгалтерського обліку.

* Цикл щорічних удосконалень МСФЗ – документ, виданий РМСБО, який містить підсумок поправок, внесених протягом трирічного періоду.

Таблиця

Цикл щорічних удосконалень МСФЗ 2012–2014 рр.

№ з/п	Назва МСФЗ	Внесена поправка	Зміст
1	МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”	1. Зміни в методах вибуття (ліквідації)	1.1. Активи (або групи вибуття) вибувають шляхом продажу або розподілу власникам. Поправки роз’яснюють, що зміна одного методу вибуття на інший є не новим планом вибуття, а скоріше завершенням оригінального плану
2	МСФЗ 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”	1. Договори з надання послуг. 2. Застосування компенсаційного розкриття до скороченої проміжної фінансової звітності	1.1. Поправки роз’яснюють, що договір з надання послуг, який передає винагороду, може забезпечити подальшу участь у фінансовому активі. 2.1. Поправка роз’яснює, що вимога компенсаційного розкриття не застосовується до скороченої проміжної фінансової звітності
3	МСБО 19 “Виплати працівникам”	1. Ставка дисконту: питання регіонального ринку	1.1. Оцінка глибини ринку корпоративних облігацій високої якості базується більше на валюті облігації, ніж на країні, де ця облігація розміщена. Коли глибокого ринку подібних боргових цінних паперів немає в певній валюті, мають використовуватись урядові ставки
4	МСБО 34 “Проміжна фінансова звітність”	1. Розкриття інформації “в проміжному фінансовому звіті”	1.1. Поправки роз’яснюють, що вимоги проміжного розкриття повинні або міститися в проміжних фінансових звітах, або бути доступними шляхом взаємоузгодження між проміжними фінансовими звітами та іншими проміжними звітами (наприклад, управлінський коментар чи звіт із ризиків). 1.2. Інша інформація в проміжній фінансовій звітності має бути доступною користувачам на тих самих умовах, що й проміжна фінансова звітність, та в той самий період

Складено за: Website of the IFRS Foundation and the IASB: Annual Improvements Cycle 2012-2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/annual-improvements/pages/annual-improvements-landing-2014.aspx>.

Наразі система регулювання підготовки та оприлюднення фінансової звітності в Україні функціонує в умовах світової та регіональної глобалізації, з урахуванням особливостей вітчизняної моделі бухгалтерського обліку.

Систему державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні можна представити як взаємозв'язок “Закон – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО)”. При цьому Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі – Закон про облік) [10] встановлює основні засади державного регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку, підготовки та подання фінансової звітності, а НП(С)БО регулюють специфічні особливості ведення бухгалтерського обліку за окремими об'єктами й розкриття статей фінансової звітності (рис. 3).

На сьогодні законодавство України зазнає значного зовнішнього впливу, зокрема законодавчих актів ЄС. Так, Директива 2013/34/ЄС [11] прямо впливає на визначення напряму зміни положень Закону про облік. Відповідно до Стратегії застосування МСФЗ в Україні [12], затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р, та Плану імплементації вимог Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту й Ради ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану фінансову звітність певних типів підприємств [13], розробленого Міністерством фінансів України та затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України “Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту” від 08.04.2015 № 345-р [14], на розгляд Верховної Ради України було подано проект Закону “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 10.08.2016 № 2486а [15] (далі – Законопроект).

З метою забезпечення імплементації положень Директиви ЄС № 2013/34/ЄС до Законопроекту було включено її основні положення. Зауважимо, що положення Директиви певною мірою відрізняються від вимог МСФЗ, тому в Законопроекті враховано, що суб'єкти господарювання, які при складанні фінансової звітності керуються МСФЗ, мають застосовувати їх і надалі, а всі інші підприємства використовують НП(С)БО, гармонізовані з вимогами Директиви.

Таким чином, МСФЗ впливають на норми Закону про облік опосередковано, а на НП(С)БО – безпосередньо (див. рис. 3). Розглянемо основні положення оновлених МСФЗ, які можуть бути враховані в Законі.

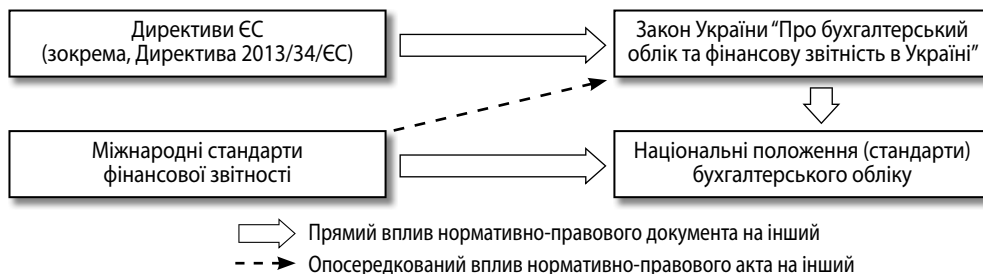


Рис. 3. Вплив законодавства ЄС на законодавство України у сфері бухгалтерського обліку

Складено автором.

Оскільки більшість положень МСФЗ містять специфічні вимоги до регулювання процесу бухгалтерського обліку конкретних об'єктів, а Законом про облік регулюються загальні засади ведення обліку в країні, то закономірно, що окремі нові норми міжнародних стандартів не будуть враховані в Законі про облік, оскільки належать до сфери регулювання НП(С)БО.

Основні питання, що потребують законодавчого закріплення в Україні шляхом адаптації положень оновлених МСФЗ, можна умовно поділити на такі групи:

- 1) недосконалість категорійного апарату (відсутність визначення таких термінів, як “проміжна фінансова звітність”, “дохід”, “група”, “материнська компанія”, “дочірнє підприємство”, “асоційоване підприємство”, “афілійоване підприємство”, “фінансові холдингові компанії”, “інвестиційна компанія” та ін. для цілей бухгалтерського обліку);
- 2) регулювання конкретних важливих аспектів фінансової звітності, наприклад, відсутність законодавчого закріплення права суб'єкта підприємницької діяльності на свободу прийняття рішень при складанні приміток до фінансової звітності та особливостей формування бухгалтерського судження щодо наповнення їх змістом (МСБО 1 “Подання фінансової звітності”).

Отже, дослідження вказують на гостру потребу в здійсненні перманентного моніторингу змін до МСФЗ і супутніх документів із метою доведення національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку до рівня так званих загальноприйнятих правил, що забезпечують об'єктивність, порівнянність і високу якість фінансової звітності.

Доцільно внести до Закону про облік доповнення, які б закріплювали зміни, внесені до МСФЗ (як опосередкованого чинника впливу на основний законодавчий документ України у сфері бухгалтерського обліку), наприклад:

- до ст. 1 Розділу I “Загальні положення” визначення таких термінів: “проміжна фінансова звітність”, “дохід”, “група”, “материнська компанія”, “дочірнє підприємство”, “асоційоване підприємство”, “афілійоване підприємство”, “фінансові холдингові компанії”, “інвестиційна компанія”;
- до розділу IV “Фінансова звітність” норми, що закріплюють право суб'єкта підприємницької діяльності на складання приміток до фінансової звітності у довільній формі та вказують на особливості формування при цьому свого професійного бухгалтерського судження стосовно їхнього змісту.

Список використаних джерел

1. Амбарчян В. С. Порівняння стандартів бухгалтерського обліку України, США та МСФЗ: спільне та відмінне / В. С. Амбарчян, М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – № 3 (33). – С. 353–364.
2. Zeghal D. The Impact of IFRS Adoption on Accounting Conservatism in the European Union / D. Zeghal, L. Zouhour // International Journal of Accounting and Financial Reporting. – 2016. – Vol. 6 (1). – P. 127–160.
3. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності: монографія / Л. Г. Ловінська, О. О. Канцуров, В. Г. Швець та ін.; за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К.: ДННУ “Акад. фін. управління”, 2013. – 294 с.

4. Neel M. Accounting Comparability and Economic Outcomes of Mandatory IFRS Adoption / M. Neel // *Contemporary Accounting Research*. – 2016. – 23 June [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12229/abstract>.
5. Швець В. Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ / В. Г. Швець // *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка*. – 2015. – № 10 (175). – С. 6–10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/article/n/do-pitannya-normativno-pravovogo-zabezpechennya-buhgaterskogo-obliku-ta-finansovoyi-zvitnosti-v-umovah-msfz>.
6. IFRS Update of standards and interpretations in issue at 31 December 2015 / Website of the E&Y [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Update_of_standards_and_interpretations_in_issue_at_31_December_2015/\\$File/CTools-Update-Dec2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Update_of_standards_and_interpretations_in_issue_at_31_December_2015/$File/CTools-Update-Dec2015.pdf).
7. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2014 р.) / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet>.
8. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers // Website of the IFRS Foundation and the IASB [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ifrs15.pdf>.
9. Annual Improvements Cycle 2012-2014 // Website of the IFRS Foundation and the IASB [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/annual-improvements/pages/annual-improvements-landing-2014.aspx>.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
11. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.
12. Стратегія застосування МСФЗ в Україні : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80/paran52#n52>.
13. План імплементації вимог Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану фінансову звітність певних типів підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55d2e4fc7737a.pdf>.
14. Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту : розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.04.2015 № 345-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80>.
15. Проект Закону “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 10.08.2016 № 2486а. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56245.

References

1. Ambarchyan, V. S., Skry`pny`k, M. I. (2015). Porivnyannya standartiv buxhelters`koho obliku Ukrainy`, SShA ta MSFZ: spil`ne ta vidminne [Comparison of Accounting Standards Ukraine, US and IFRS: common and different]. *Problemy` teorii ta metodolohiyi buxhelters`koho obliku, kontrolyu i analizu* [Theory and methodology of accounting, control and analysis], 3 (33), 353–364 [in Ukrainian].
2. Zeghal, D., Zouhour, L. (2016). Impact of IFRS Adoption on Accounting Conservatism in the European Union. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 6 (1), 127–160.

3. Lovins`ka, L. H., Kancurov, O. O., Shvec`, V. H. (2013). *Normaty`vno-metody`chne zabezpechennya buxhelters`koho obliku v umovax zastosuvannya mizhnarodny`x standartiv finansovoyi zvitnosti* [Regulatory and methodological support accounting in terms of the use of International Financial Reporting Standards]. Ky`yiv: Akademiya finansovoho upravlinnya [in Ukrainian].
4. Neel, M. (2016). Accounting Comparability and Economic Outcomes of Mandatory IFRS Adoption. *Contemporary Accounting Research*, 23 June. Retrieved from <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12229/abstract>.
5. Shvec`, V. H. (2015). Do py`tannya normaty`vno-pravovoho zabezpechennya buxhelters`koho obliku ta finansovoyi zvitnosti v umovax MSFZ. *Visny`k Ky`yivs`koho nacional`noho universy`tetu im. Tarasa Shevchenka*, 10 (175), 6–10. Retrieved from <http://cyberleninka.ru/article/n/do-pitannya-normativno-pravovogo-zabezpechennya-buhgaterskogo-obliku-ta-finansovoyi-zvitnosti-v-umovah-msfz> [in Ukrainian].
6. IFRS Update of standards and interpretations in issue at 31 December 2015. (n. d.). *Website of the E&Y*. Retrieved from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Update_of_standards_and_interpretations_in_issue_at_31_December_2015/\\$File/CTools-Update-Dec2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Update_of_standards_and_interpretations_in_issue_at_31_December_2015/$File/CTools-Update-Dec2015.pdf).
7. *Mizhnarodni standarty` finansovoyi zvitnosti* [International Financial Reporting Standards]. (2014). Ministerstvo finansiv Ukrainy`. Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet>.
8. *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Website of the IFRS Foundation and the IASB. Retrieved from <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ifrs15.pdf>.
9. *Annual Improvements Cycle 2012-2014*. Website of the IFRS Foundation and the IASB. Retrieved from <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/annual-improvements/pages/annual-improvements-landing-2014.aspx>.
10. The Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). *Pro buxhelters`ky`j oblik ta finansovu zvitnist` v Ukraini* [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine] (Law № 996-XIV, July 16). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
11. European Parliament and the Council. (2013). *On the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings* (Directive 34/EU, June 26). Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>.
12. The Cabinet of Ministers of Ukraine. (2007). *Stratehiya zastosuvannya MSFZ v Ukraini* [Strategy of IFRS in Ukraine] (Order № 911-p, October 24). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80/paran52#n52> [in Ukrainian].
13. *Plan implementaciyi vy`moh Dy`rekty`vy` 2013/34/Yes Yevropejs`koho Parlamentu ta Rady` Yes pro richnu finansovu zvitnist`, konsolidovanu finansovu zvitnist` ta pov`yazanu finansovu zvitnist` pevny`x ty`piv pidpry`yemstv* [Plan the implementation of the Directive 2013/34 / EC of the European Parliament and of the Council on the annual financial statements, consolidated financial statements and related financial reporting of certain types of companies]. (n. d.). Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55d2e4fc7737a.pdf> [in Ukrainian].
14. The Cabinet of Ministers of Ukraine. (2015). *Pro sxvalennya rozrobleny`x Ministerstvom finansiv planiv implementaciyi deyaky`x aktiv zakonodavstva Yes u sferi buxhelters`koho obliku ta audy`tu* [On approval of the Ministry of Finance developed plans for the implementation of certain legislative acts of the EU in the field of accounting and auditing] (Order № 345-p, April 8). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-%D1%80>.
15. The Cabinet of Ministers of Ukraine. (2016). *Pro vnesennya zmin do Zakonu Ukrainy` "Pro buxhelters`ky`j oblik ta finansovu zvitnist` v Ukraini* [On Amendments to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine] (Project of Law № 2486a, August 10). Retrieved from http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56245 [in Ukrainian].