УДК 657.1

Лежненко Л. І.
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

ПОРЯДОК АНАЛІЗУ ВІДПОВІДНОСТІ ОБРАНОЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК ДО ЧИННИХ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

У статті досліджено проблемні питання аналізу обраної облікової політики та облікових оцінок відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Запропоновано алгоритм перевірки відповідності облікової політики суб'єкта господарювання МСФЗ. Визначено значення, ефективність та доцільність обраної облікової політики та оцінок, а також наведено можливі шляхи їх зміни.
Ключові слова: облікова політика, облікова оцінка, Міжнародні стандарті фінансової звітності.

Постановка проблеми. Обліковий процес починається з формування облікової політики, яка має забезпечити ефективну фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання. Крім того, облікова політика та оцінка є важливими чинниками, які впливають на величину фінансового результату, та є складовою частиною елементів фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Інтеграція України до Європейського Союзу передбачає ведення обліку та складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Таким чином, дослідження формування та ефективності застосування обраної облікової політики та облікових оцінок, а також питання їх відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності є особливо актуальним дослідження сьогодення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження теоретичних, методологічних та практичних аспектів формування та ефективності застосування облікової політики суб'єктів господарювання та її вплив на фінансові результати, а також питання формування облікової політики відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності знайшли відображення у наукових працях таких вчених, як: Ван Бред, А.Н. Диденко, І.В. Жолнер, М.В. Кужельний, Т. Каменська, В.В. Кірсанова, О.А. Коршикова, Т.І. Лозова, А.А. Пилипенко, І. Пряничникова та інших вчених-економістів. В дослідженнях науковців опубліковано цілу низку методичних рекомендацій щодо формування та застосування облікової політики суб'єктів господарювання. Разом з тим потребують конкретизації окремі питання щодо чіткого визначення питань формування облікової політики та облікових оцінок відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, а також шляхи аналізу відповідності обраної облікової політики до МСФЗ та при переході і першому застосуванні МСФЗ.

Частина загальної проблеми. На сьогоднішній день науковцями недостатньо уваги приділено дослідженню аналізу відповідності обраної облікової політики та облікових оцінок до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Також необхідно приділити увагу питанням трансформації облікової політики суб'єктів господарювання при переході та першому застосуванні МСФЗ.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у: визначенні шляхів аналізу відповідності обраної облікової політики та облікових оцінок до МСФЗ; узагальненні методологічних питань формування облікової політики відповідно до МСФЗ та оцінки ефективності її застосування суб'єктами господарювання; вивченні доцільності обраної облікової політики та облікових оцінок і можливості їх змін.

Основними завдання дослідження є узагальнення організації аналізу та визначення алгоритму перевірки відповідності обраної облікової політики та облікових оцінок до чинних МСФЗ; надання пропозицій та узагальнення окремих питань формування облікової політики та облікових оцінок, доцільність та можливості їх змін.

Виклад основного матеріалу. Мета аналізу облікової політики на предмет відповідності міжнародним стандартам – сприяння формуванню достовірної фінансової звітності підприємства згідно з вимогами чинного законодавства, принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також метою діяльності підприємства.

Облікова політика як документ розглядається тільки суцільним методом і в повному об'ємі. Слід перевірити [3]:

- наявність наказу (розпорядження) керівника про ухвалення облікової політики економічного суб'єкта;
- відповідність прийнятої облікової політики вимогам чинних законодавчих нормативних актів, міжнародних стандартів фінансової звітності;
- відповідність прийнятої облікової політики характеру і масштабам діяльності економічного суб'єкта;
- дотримання при підготовці облікової політики вимог, встановлених нормативними актами;
- повноту розкриття вибраних при розробці облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, які істотно впливають на формування показників бухгалтерської звітності;
- прийняту в економічного суб'єкта систему внутрішньої звітності;
- посадові інструкції;
- затверджені системи і графіки документообігу;
- вибір форми ведення бухгалтерського обліку;
- порядок проведення інвентаризацій майна і зобов'язань;
- робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- варіанти використання рахунків бухгалтерського обліку, відмінні від загальноприйнятого порядку.

Окремо вивчаються методологічні питання облікової політики, які повинні бути сформовані згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності, оцінюється ефективність їх застосування. До таких питань відносяться:

- методи нарахування амортизації основних засобів, обґрунтованість їх застосування;
- класифікаційні вимоги, що пред'являються до об'єктів нематеріальних активів;
- обраний порядок відображення в бухгалтерському обліку нарахування амортизації по об'єктах нематеріальних активів;

© Лежненко Л. І., 2014

• обраний порядок відображення в бухгалтерському обліку процесу заготовлення і придбання запасів;

• обраний метод оцінки запасів при їх списанні у виробництво;

• вживані методи калькуляції собівартості продукції;

• порядок обліку і фінансування ремонту основних засобів;

• перелік створюваних резервів майбутніх витрат і платежів;

• порядок обліку витрат майбутніх періодів;

• варіант оцінки незавершеного виробництва;

• способи розподілу непрямих витрат;

• обраний варіант відображення в бухгалтерському обліку випуску готової продукції;

• обраний варіант оцінки готової продукції, товарів;

• порядок використання чистого прибутку, що залишається у розпорядженні економічного суб'єкта;

• обраний варіант відображення в бухгалтерській звітності поточної частини довгострокових кредитів і позик.

Здійснюючи аналіз облікової політики і облікових оцінок на відповідність до МСФЗ, слід переконатися, що вони повністю сформовані на основі відповідних чинних стандартів з урахуванням інтерпретацій РМСБО та вимог українського законодавства особливо податкового. Для цього слід опрацювати методичну частину облікової політики. Запропонований приклад такого опрацювання наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Запропонований алгоритм перевірки відповідності облікової політики суб'єкту господарювання відповідно до МСФЗ

№ з/п	Найменування методичного підрозділу облікової політики	МСФЗ (IFRS)/МСБО (IAS)
1	Основи формування та подання фінансової інформації	МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності»
2	Вимірники та оцінки	
3	Фінансова звітність	МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»
4	Основні засоби	МСБО 16 «Основні засоби»
5	Нематеріальні активи	МСБО 38 «Нематеріальні активи»
6	Запаси	МСБО 2 «Запаси»
7	Знецінення активів	МСБО 36 «Зменшення корисності активів»
8	Валютні операції	МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»
9	Інвестиції та інші фінансові активи	МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» або МСФЗ 9 «Фінансові інструменти
10	Фінансові інструменти	МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»
11	Витрати на позики	МСБО 23 «Витрати на позики»
12	Виплати працівникам	МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» МСБО 19 «Виплати працівникам»
13	Орендні операції	МСБО 17 «Оренда»
14	Забезпечення	МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»
15	Доходи і витрати	МСБО 18 «Дохід»
16	Податок на прибуток	МСБО 12 «Податки на прибуток»

Для проведення експертизи основних елементів облікової політики доцільно розробити типовий варіант контрольної таблиці, яку також можливо використати при проведенні аудиту. Приклад робочої таблиці запропоновано у таблиці 2.

Аналіз облікової політики при переході на Міжнародні стандарти фінансової звітності покликаний дати оцінку обраним на підприємстві методам і процедурам ведення бухгалтерського обліку як з точки зору відповідності МСФЗ, так і з погляду раціональності та економічності побудованого на них облікового процесу, що має забезпечувати формування повної та достовірної картини фінансово-господарської діяльності підприємства і його майнового стану.

З іншого боку, перевірка пов'язана, у більшості випадків, з необхідністю підтвердження достовірності фінансової звітності, що формується згідно з принципами, встановленими обліковою політикою. Основними споживачами фінансової звітності є зовнішні користувачі, що на основі звітних даних приймають управлінські рішення про співпрацю з підприємством. Тому для них важливі не лише числові показники звітності, а й інформація про способи їх формування, тобто окремі положення облікової політики. Зовнішній користувач має бути впевнений у достовірності числових показників і адекватності способів їх розрахунку з урахуванням специфіки господарської діяльності підприємства. Необхідно зазначити, що у зв'язку з цим вступний баланс (фінансову звітність загалом) слід перевіряти як на правильність розрахунку показників, так і на правильність обраних способів їх розрахунку, а отже, і на облікову політику.

На практиці часто виникають проблеми, пов'язані з визначенням правил облікової політики, які вимагають ретроспективного підходу при її зміні, тому під час аналізу обраної облікової політики суб'єктам господарювання слід ретельно дослідити підходи, регламентовані МСФЗ, а саме:

1) вибір моделі обліку основних засобів (МСБО 16): за первісною чи за переоціненою вартістю;

Таблиця 2

Зразок робочої таблиці при проведенні аналізу відповідності обраних облікових політик МСФЗ

№ з/п	Елемент облікових політик	Пояснення елементу згідно з діючою обліковою політикою	Тлумачення МСФЗ	Відповідність обраних облікових політик МСФЗ
1	Нематеріальні активи	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної форми та може бути ідентифікований	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований	Відповідає
...	...	...	...	...

2) вибір моделі обліку нематеріальних активів (МСБО 38): за первісною чи за переоціненою вартістю;

3) вибір моделі обліку інвестиційної нерухомості (МСБО 40): за первісною чи за справедливою вартістю;

4) вибір методу списання запасів (МСБО 2): середньозважена вартість, метод ФІФО, метод ідентифікованої вартості.

Решта альтернативних підходів до вибору методів обліку переважно належать до бухгалтерської оцінки.

Слід зазначити, що, відповідно до МСФЗ, до облікових оцінок належать [6]:

- оцінка запасів;
- метод нарахування амортизації і строк корисного використання;
- забезпечення і умовні зобов'язання;
- оцінка резерву сумнівних боргів;
- оцінка матеріальних активів, якщо необхідна переоцінка.

Враховуючи вимоги МСА 540 «Аудит облікових оцінок» в ході аналізу відповідності облікової політики і облікових оцінок МСФЗ, також слід виявити:

– яким чином керівництво визначає ті операції, події та умови, які призводять до необхідності оцінки;

– яким чином керівництво насправді робить оцінки;

– які використовувалися облікові оцінки в попередніх періодах ;

– перевірити базу формування облікової оцінки.

Варто звернути увагу, що зміни в облікових оцінках – коригування балансової вартості активів або зобов'язань унаслідок перегляду їх поточного статусу і очікуваних майбутніх вигід/заборгованостей.

Оцінка підлягає перегляду внаслідок:

- зміни обставин, на яких вона ґрунтувалася;
- появи нової інформації, нового досвіду чи наступних подій.

Отже, аналізуючи обрані облікову політику та оцінки на відповідність МСФЗ, слід перевірити, чи були змінені підприємством підходи до обліку внаслідок переходу на міжнародні стандарти.

Якщо факти господарської діяльності суб'єкта господарювання оцінюються відповідно до вимог МСФЗ, то [1]:

- дебіторська заборгованість (МСБО 32, МСБО 39) оцінюється з урахуванням коригування на безнадійну та сумнівну заборгованість;
- запаси (МСБО 2) оцінюються за найменшою з величин: собівартістю та чистою реалізаційною вартістю, але з урахуванням можливого старіння;
- оціночні зобов'язання, згідно з МСБО 37, по суті, є оцінкою майбутнього відтоку економічних вигід;
- амортизація необоротних активів (МСБО 16, МСБО 38) здійснюється на підставі припущень про термін їх корисної служби та спосіб споживання зосереджених у них економічних вигід.

Наслідки перегляду облікової оцінки визнаються перспективно (тобто включаються до прибутку/збитку за поточний або (де необхідно) відповідні майбутні періоди).

Зміна оцінки, яка впливає на оцінку активів або зобов'язань, визнається шляхом коригування балансової вартості активу чи зобов'язання.

Також слід зауважити, що визначені самостійно підприємством та закріплені у розпорядчому документі про облікову політику принципи оцінки статей звітності, методи обліку щодо окремих статей звітності можуть впливати на величину його фінансового результату, що дасть змогу проаналізувати ефективність та доцільність обраних облікової політики та облікових оцінок, а також можливість їх зміни:

1. Вибір методу амортизації основних засобів. Використання прискорених методів амортизації виробничих основних засобів призводить до збільшення собівартості продукції та зменшення суми прибутку, а отже, й податку на прибуток. МСБО 16 «Основні засоби» передбачає, що метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, а якщо відбулася значна зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненої форми. У національних стандартах не передбачена необхідність принаймні щорічного перегляду методу амортизації основних засобів. Відповідно до п. 28 П(С)БО 7 «Основні засоби» [5], метод амортизації об'єкту основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, на що слід вернути увагу при аналізі облікової політики у зв'язку з першим застосуванням міжнародних стандартів.

2. Зміна методу переоцінки основних засобів: шляхом індексації первісної вартості з використанням середньостатистичних коефіцієнтів перерахунку або прямим перерахунком первісної вартості у ціни, які склалися на дату переоцінки на відповідні види основних засобів. Від обраного методу переоцінки основних засобів залежить сума амортизаційних відрахувань та як результат – величина прибутку та власного капіталу підприємства.

В міжнародних стандартах оцінка основних засобів регламентується МСБО 16, яким передбачено, що суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості, або модель переоцінки, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

Згідно з пунктом 17 П(С)БО 7 [5], переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Разом з тим слід зазначити, що у вітчизняній нормативній базі відсутня заборона щодо здійснення переоцінки шляхом прямого перерахунку первісної вартості у ціни, які склалися на дату переоцінки на відповідні види основних засобів.

1. Зміна порядку списання витрат по ремонту основних засобів. МСБО 16 передбачає, що суб'єкт господарювання не визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Навпаки, ці витрати визнаються в прибутку чи збитку, коли вони понесені. Витрати на щоденне обслуговування об'єкта, як правило, – це витрати на заробітну плату та витратні матеріали, а також це можуть бути витрати на незначні деталі. Згідно з підпунктом 139.1.5 статті 139 Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р., витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів не включаються до складу витрат [4].

Розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення, ремонт основних засобів, згідно з П(С)БО 7, здійснюються за такими напрямами:

1) витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів;

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо), та отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання. Такі витрати включаються до складу витрат звітного періоду. Разом з тим нещодавно у в П(С)БО 7 з'явилося положення, яке дозволяє вести бухгалтерський облік ремонтних витрат на податкових засадах: первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством. Тобто ремонтні витрати, які перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного року, можуть бути капіталізовані у вартості активу. Таким чином, альтернативна облікова політика щодо ремонтних витрат безпосередньо може впливати на виробничу собівартість продукції та фінансові результати діяльності.

4. Вибір методу оцінки спожитих виробничих запасів. Підприємства під час визначення облікової політики, згідно з МСФЗ, можуть обирати один з таких способів для визначення собівартості запасів (формули собівартості):

1) конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості (для одиниць запасів, які не є взаємозамінними, та товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів);

2) «перше надходження – перший видаток» (ФІФО);

3) середньозваженої собівартості.

Середньозважена собівартість може бути обчислена на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання. На думку деяких дослідників, в умовах інфляції оцінка матеріальних витрат за методом середньозваженої собівартості веде до невиправданого заниження собівартості продукції та, як наслідок, до невиправданого завищення прибутку та податку на прибуток.

5. Вибір методу визнання доходів від реалізації продукції. Станом на теперішній час, згідно з п. 137.1 ст. 137 Податкового кодексу України, дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар [4]. Отже, при діючому методі визнання доходів від реалізації продукції величина нарахованого прибутку не підкріплена реальним надходженням грошової маси на підприємство, оскільки цей метод ініціює відтік грошової маси за рахунок прискорення платежів до бюджету за податком на прибуток. Невелика затримка платежів покупцями може викликати погіршення фінансового стану підприємства. Тому такий метод стимулює підприємства до переходу на попередню оплату продукції, що не відповідає умовам нормальної ринкової економіки.

6. Вибір способу розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку та калькулювання. Розподіл непрямих витрат за об'єктами обліку та калькулювання може здійснюватися пропорційно основної заробітної плати виробничих робітників, пропорційно виробничій собівартості або іншими методами, які відображають особливості цього виробництва. Спосіб розподілу непрямих витрат суттєво впливає на точність вирахування собівартості та рентабельності окремих видів продукції, робіт, послуг [2].

Висновки. Таким чином, узагальнюючи результати дослідження, необхідно зазначити, що при проведенні аналізу обраної облікової політики та облікових оцінок варто ретельно відстежувати вимоги всіх міжнародних стандартів фінансової звітності до підходів обліку конкретних активів та зобов'язань. Аналіз облікових оцінок повинен бути здійснений з чітким дотриманням МСФЗ 1 «Перше застосування фінансової звітності». Відомо, що першим етапом при переході на міжнародні стандарти фінансової звітності є приведення облікової політики підприємства у відповідність до міжнародних стандартів фінансової звітності. Тому саме відповідність облікової політики до МСФЗ – це не тільки крок переходу суб'єктів господарювання до ведення обліку та складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності, а й крок України до Європейського Союзу.

Список літератури:

1. Каменська Т. Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/4023.
2. Кірсанова В.В., Вплив облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів / Кірсанова В.В., Пеліпадченко Д.С. // Інноваційна економіка. – 2013. – № 6 – С. 50-56.
3. Коршикова О.А. Забезпечення бухгалтерського обліку доходів та витрат в умовах застосування МСФЗ в контексті податкового кодексу / Коршикова О.А. // Вісник Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2012. – № 15. – С. 243-244.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р № 2755-VI зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.
6. Audit of estimates and fair values / ACCA [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/sa_nov10_P7_final.pdf.

Лежненко Л. И.
Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетмана

ПОРЯДОК АНАЛИЗА СООТВЕТСТВИЯ ВЫБРАННОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ И УЧЕТНЫХ ОЦЕНОК ДЕЙСТВУЮЩИМ МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Резюме
В статье исследованы проблемные вопросы анализа выбранной учетной политики и учетных оценок в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Предложен алгоритм проверки соответствия учетной политики субъекта хозяйствования МСФО. Определены значение, эффективность и целесообразность выбранной учетной политики и оценок, а также приведены возможные пути их изменения.
Ключевые слова: учетная политика, учетная оценка, Международные стандарты финансовой отчетности.

Lezhnenko L. I.
Vadim Hetman Kyiv National Economic University

THE PROCEDURE FOR ANALYSIS OF COMPLIANCE OF ACCOUNTING POLICIES AND ESTIMATES WITH THE CURRENT INTERNATIONAL STANDARDS

Summary
The article investigated the analysis of the problematic issues of accounting policies and accounting estimates in accordance with International Financial Reporting Standards. We propose an algorithm to check consistency with the policies of a business entity to IFRS. Defined value, effectiveness and appropriateness of accounting policies and estimates, as well as are the possible ways to change them.
Key words: accounting policy, accounting estimate, International financial reporting standards.

УДК 657:334

Лоханова Н. О.
Одеський національний економічний університет

ОЦІНКА СТАНУ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ З ПОЗИЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ НЕОІНСТИТУЦІОНАЛІЗМУ

Дана оцінка стану облікової системи в Україні і процесів її реформування шляхом запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності на підставі концепцій інституціональних змін й інституціональних матриць. Обґрунтовано висновок, що облікова система вітчизняних підприємств на сьогодні будується виходячи із ідеології X-матриці, тобто вона орієнтована на обслуговування в першу чергу інтересів державних інститутів, а не інтересів власників бізнесу. Доведена необхідність розвитку всіх ринкових інститутів, що притаманні Y-матриці, із підтриманням змін в ідеології, формуванням інститутів субсидіарної ідеології, коли цінності кожного підприємця, кожного інвестора будуть захищені державою, що змінить пріоритети в цільовому спрямуванні облікової системи.
Ключові слова: реформування облікової системи, інституціональні матриці, інституціональні зміни, стандарти обліку, МСФЗ.

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку як вітчизняної, так і світової економіки характеризується процесами численних інституціональних перетворень. Напрями інституціональних змін стосуються багатьох інститутів, зокрема в останні десятиріччя простежується виникнення низки наднаціональних інститутів через підвищення рівня глобалізації; відбувається зміна місця держави та її органів в економіці, приймаються зміни в системі законодавчих та інших регуляторних актів, трансформується роль податкової і судової систем, постійно змінюються «правила гри» на ринку, виникають нові типи господарювання, відповідно змінюється й облікова система.

Стосовно регулювання системи бухгалтерського обліку, в країні і світі простежуються суттєві зміни саме в частині інститутів – з'являються і збільшують свою роль інститути наддержавного рівня – у вигляді Комітету і Ради з МСФЗ, які розробляють і здійснюють розповсюдження Міжнародних стандартів фінансової звітності. В останнє десятиріччя тенденції розвитку бухгалтерського обліку і звітності в Україні пов'язані саме з підвищенням значущості цього наднаціонального інституту як важливого регуляторного механізму, спрямованого на підвищення якості облікової інформації в усьому світі. Запровадження МСФЗ в Україні сьогодні стало реальністю на нормативно-законодавчому рівні, однак, на практиці застосування нормативних документів у вигляді міжнародних стандартів зустрічає безліч перешкод, з причинами яких, на наш погляд, і доцільно розібратися.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми пошуку шляхів реформування вітчизняної облікової системи, у тому числі з позицій інституціональних змін з одного боку і з точки зору запровадження МСФЗ з іншого, досліджуються в роботах цілого ряду дослідників: М. Бондаря, Ф. Бутинця, Г. Давидова, І. Дрозд, С. Голова, З. Задорожного, Є. Калюги, Г. Кірейцева, Ю. Кузьмінського, І. Лазаришиної, С. Левицької, Л. Ловінської, В. Максимової, Н. Малюги, А. Озеран, М. Пушкаря, С. Свірко, В. Савчука, Л. Сука,

© Лоханова Н. О., 2014