

DATA ABOUT THE AUTHOR

Perchuk Oksana Vladimirovna, senior teacher of chair of the account, audit and controlling
 SHEE «Pereyaslav-Khmelnytskyi SPU after Grygoriy Skovoroda»
 Sukhomlynsky Str., 30, Pereyaslav-Khmelnytsky, Kyiv region, 08401, Ukraine
 e-mail: valera120379@mail.ru

УДК 657.1.012.1

ОБЛІКОВО-МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В МСФЗ-ФОРМАТ

Харламова О.В.

Об'єктом дослідження є процеси трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат, а предметом дослідження – обліково-методичний інструментарій цього процесу.

Мета дослідження полягає у з'ясуванні та розробці складових обліково-методичного інструментарію трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат.

Досягнення мети дослідження і вирішення поставлених завдань здійснено **методами** контекстного аналізу МСФЗ та МСБО, моделювання та порівняння.

Результатом роботи є розроблені аналітичні таблиці з аналізу рахунків, відомість трансформаційних коригувань, трансформаційні таблиці для статичних і динамічних рахунків, таблиця звірки нерозподіленого прибутку, а також узгодження прибутків і збитків, власного капіталу за попередніми П(С)БО з прибутками і збитками, власним капіталом за МСФЗ, які є практичними інструментами трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у фінансову МСФЗ-звітність.

Галузь застосування результатів – всі компанії України, які в обов'язковому або добровільному порядку складають МСФЗ-звітність, використовуючи метод трансформації.

Результати досліджень дозволяють зробити **висновок**, що трансформація є найбільш поширеним способом підготовки першої МСФЗ-звітності. Невід'ємним у процесі трансформації є використання запропонованого обліково-методичного інструментарію. Обґрунтоване правило трансформації щодо прямої залежності трансформаційних коригувань від залишків (оборотів), що вимагаються МСФЗ, а не навпаки, має стати орієнтиром для укладачів першої МСФЗ-звітності.

Ключові слова: П(С)БО, МСФЗ, фінансова звітність, трансформація, трансформаційні коригування, правила трансформації.

УЧЕТНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ТРАНСФОРМАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В МСФО-ФОРМАТ

Харламова Е.В.

Объектом исследования являются процессы трансформации финансовой отчетности в МСФО-формат, а предметом исследования – учетно-методический инструментарий этого процесса.

Цель исследования заключается в выявлении и разработке составляющих учетно-методического инструментария трансформации финансовой отчетности в МСФО-формат.

Достижение цели исследования и решение поставленных задач осуществлено **методами** контекстного анализа МСФО и МСБУ, моделирования и сравнения.

Результатом работы являются разработанные аналитические таблицы для анализа счетов, ведомость трансформационных корректировок, трансформационные таблицы для статических и динамических счетов, таблица сверки нераспределенной прибыли, а также согласование прибылей и убытков, собственного капитала по П(С)БУ с прибылями и убытками, собственным капиталом по МСФО, которые являются практическими инструментами трансформации финансовой отчетности, составленной по П(С)БУ, в финансовую МСФО-отчетность.

Область применения результатов – все компании Украины, которые в обязательном или добровольном порядке составляют МСФО-отчетность, используя метод трансформации.

Результаты исследований позволяют сделать вывод о том, что трансформация является наиболее распространенным способом подготовки первой МСФО-отчетности. Неотъемлемым в процессе трансформации является использование предложенного учетно-методического инструментария. Обоснованное правило трансформации относительно прямой зависимости трансформационных корректировок от остатков (оборотов), требуемых МСФО, а не наоборот, должно стать ориентиром для составителей первой МСФО-отчетности.

Ключевые слова: П(С)БУ, МСФО, финансовая отчетность, трансформация, трансформационные корректировки, правила трансформации.

ACCOUNTING AND METHODOLOGICAL TOOLS OF FINANCIAL STATEMENTS TRANSFORMATION INTO THE IFRS-FORMAT

Kharlamova O.V.

Processes of financial statements transformation into the IFRS format are the object of the research and accounting and methodological tools of these processes are the **subject of the research**.

The purpose of this research is clarification and development of elements of the accounting and methodological tools of financial statements transformation into the IFRS format.

The research purpose achievement and the targets performance were carried out by **methods** of the IFRS and the IAS context analysis as well as by modeling and comparison.

As a result of the work there were developed analytical schedules for accounts analysis, transformational corrections statement, transformation schedules for static and dynamic accounts, schedule of retained profit reconciliation as well as profit and losses adjustment, own capital under the preliminary NP(S)A with profit and losses, own capital under the IFRS being practical tools of transformation of financial statements prepared under the NP(S)A into financial statements under the IFRS.

Field of the results application: all companies of Ukraine compulsorily or voluntarily preparing statements under the IFRS using transformation method.

The research results allow making a **conclusion** that transformation is the most common method of the first statements preparation under the IFRS. Use of the proposed accounting and methodological tools is an integral part of the transformation process. Reasonable rule of transformation concerning transformational corrections direct dependence on surplus (flows) requested by the IFRS and not the reverse shall become a reference point for drafters of the first statements under the IFRS.

Key words: NP(S)A, IFRS, financial statements, transformation, transformational corrections, transformation rules.

Актуальність. Складання звітності за МСФЗ широким колом компаній вимагається на законодавчому рівні [1]. Трансформація фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у фінансову звітність в МСФЗ-формат є найбільш поширеним способом серед використовуваних для складання першої фінансової звітності за МСФЗ. Актуальність розробки обліково-аналітичного та організаційно-методичного забезпечення обумовлюється відсутністю єдиних нормативних вимог, розрізненістю методик, що пропонуються фахівцями, необхідністю складання обліково-аналітичної документації, склад і форми якої не регламентовані. Особливим чинником актуальності є широке застосування професійного судження укладачів фінансової звітності, практичний досвід яких при складанні першої МСФЗ-звітності, як правило, не є великим. Зазначене актуалізує дослідження питань обліково-методичного інструментарію трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат.

Ступінь дослідження проблеми. Питання організаційно-методичного та обліково-аналітичного забезпечення трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО в МСФЗ-формат, є предметом досліджень багатьох науковців і практиків. Серед найбільш ґрунтовних науково-практичних досліджень з цієї проблематики доречно відмітити роботи Голова С.Ф., Костюченко В.М., Кулаги О.М. [5, 6], Веріги Г.В. [3, 4], Жука В.М. [8], Діділовського О.М. [7]. Аналіз зазначених наукових робіт свідчить про недостатню опрацьованість проблематики обліково-методичного інструментарію трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат.

Об'єктом дослідження є процеси трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат, а **предметом дослідження** – обліково-методичний інструментарій цього процесу.

Мета дослідження полягає у розробці обліково-методичного інструментарію трансформації фінансової звітності в МСФЗ-формат у вигляді трансформаційних таблиць, використання яких сприятиме підвищенню якості трансформаційних процесів, надійності та достовірності трансформованої МСФЗ-звітності і скороченню термінів підготовки першої МСФЗ-звітності за рахунок використання уніфікованих форм робочих документів з трансформації.

Для досягнення зазначеної мети необхідним є виконання наступних **завдань дослідження**:

- обґрунтування трансформації як найбільш поширеного способу підготовки першої МСФЗ-звітності і необхідності використання обліково-методичного інструментарію;
- з'ясування складових обліково-методичного інструментарію трансформації фінансової звітності;
- розробка аналітичних таблиць з аналізу рахунків, відомості трансформаційних коригувань, трансформаційних таблиць для статичних і динамічних рахунків, таблиць звірки нерозподіленого прибутку, а також узгодження прибутків і збитків, власного капіталу;
- виявлення основних правил трансформації при складанні першої МСФЗ-звітності.

Методи дослідження. Досягнення мети дослідження і вирішення поставлених завдань здійснено методами контекстного аналізу МСФЗ та МСБО (для з'ясування вимог до трансформації), моделювання (для розробки трансформаційних таблиць), порівняння (для розробки аналітичних таблиць з аналізу рахунків та таблиць-звірок).

Постановка проблеми. Неможливість існування єдиних нормативних вимог до трансформації та її обліково-аналітичного забезпечення, елементом якого серед іншого є і інструментарій трансформації створює проблему для укладачів фінансової звітності, вирішенню якої і призначене дане дослідження.

Результати дослідження. Обліково-методичний інструментарій трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у фінансову звітність в МСФЗ-формат, на авторську думку включає робочі документи з аналізу рахунків, робочий план рахунків, трансформаційні коригування, трансформаційні таблиці, таблиці звірок і узгоджень. Обліково-методичний інструментарій трансформації може бути розширений за професійним судженням укладачів фінансової МСФЗ-звітності.

Якісний процес трансформації не можливий без детального аналізу рахунків, метою якого є виявлення розбіжностей між залишками (оборотами), які сформовані за П(С)БО, і такими залишками (оборотами), які вимагаються МСФЗ (МСБО). Практичний досвід автора свідчить, що такі аналітичні таблиці з аналізу рахунків повинні складатися за кожним субрахунком, за яким є залишки (обороты) в системі П(С)БО-звітності. Для наочності доречно навести приклад аналітичної таблиці з аналізу рахунку «Основні засоби» (таблиця 1).

Використання аналогічних таблиць для аналізу всіх субрахунків, за яким є залишки (обороты) в системі П(С)БО-звітності, дозволить задокументувати процес прийняття професійного судження, провести якісну трансформацію, врахувати всі відмінності, які потребують трансформаційних коригувань для складання МСФЗ-звітності.

Трансформаційне коригування – це бухгалтерський запис (кореспонденція, проводка, трансакція), у результаті якого залишки (обороты) за рахунками приводять у відповідність із необхідними кінцевими значеннями, які вимагались би за МСФЗ. Це означає, що таке трансформаційне коригування є наслідком аналізу існуючих даних за П(С)БО і тих, що вимагаються за МСФЗ. З цього слідує важливе правило трансформації, яке полягає в тому, що не дані за МСФЗ формуються в результаті трансформаційних коригувань, а саме трансформаційні коригування «підбудовуються» під необхідний за МСФЗ результат.

Говорячи про трансформаційні коригування логічно звернутися до питання про робочий план рахунків. Розробка його за МСФЗ – це питання професійного судження. Проте практичний досвід автора з трансформації компаній різних галузей і масштабів свідчить, що розробка окремого плану рахунків за МСФЗ не є ефективною. Національний план рахунків, затверджений наказом Міністерства України від 30.11.99 р. № 291, цілком відповідає цілям МСФЗ. При певній доробці він є досить зручним для того, аби використовувати його при трансформації. Тим більше, на сьогоднішній день

національний план рахунків включає тільки рахунки першого порядку. При цьому компанія має право самостійно вводити субрахунки, необхідні для складання МСФЗ-звітності. Наприклад, доречним може бути поділ рахунку «Резерв сумнівних боргів» на два субрахунки – за торговою дебіторською заборгованістю та за іншими розрахунками (це викликано окремим поданням їх у фінансовій звітності та різними статтями витрат, на які вони відносяться), поділ рахунку «Доходи майбутніх періодів» – для виділення поточної та довгострокової компонент, та інші доповнення.

Таблиця 1. Приклад аналітичної таблиці з аналізу рахунку «Основні засоби»

За даними П(С)БО:	
Первісна вартість на дату переходу	XXX грн.
Знос, нарахований на дату переходу	XXX грн.
Балансова (залишкова) вартість на дату переходу	XXX грн.
Дані для трансформації	
Первісна вартість об'єктів, від яких не очікується отримання економічних вигод	XXX грн.
Нарахований знос по об'єктах, від яких не очікується отримання економічних вигод	XXX грн.
Первісна вартість повністю амортизованих об'єктів (= сумі нарахованого зносу по цим об'єктам)	XXX грн.
Умовна справедлива вартість об'єктів з нульовою залишковою вартістю, які залишаються в експлуатації і від яких очікується отримання економічних вигод	XXX грн.
Вартість об'єктів, справедлива вартість яких значно відрізняється від їх балансової (залишкової) вартості / Умовна справедлива вартість цих об'єктів	XXX грн./ XXX грн.
Умовна справедлива вартість об'єктів, визнаних у звітності на дату переходу, але які не відповідають критеріям визнання активами за МСФЗ	XXX грн.
Наявність об'єктів, безкоштовно отриманих об'єктів	так/ні
- первісна вартість безоплатно отриманих об'єктів	XXX грн.
- нарахований знос по безоплатно отриманих об'єктів	XXX грн.
Наявність об'єктів, запланованих до продажу протягом 12 міс.	так/ні
- первісна вартість передбачуваних до продажу об'єктів	XXX грн.
- нарахований знос за передбачуванним до продажу об'єктів	XXX грн.
- справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж	XXX грн.
Обов'язкові періодичні техогляди об'єктів	так/ні
Обов'язкові періодичні техогляди об'єктів, вартість яких перевищує X% вартості самого об'єкта, що підлягає техогляду	так/ні
- вартість проведення техоглядів	XXX грн.
- періодичність техоглядів	X раз/X років
Наявність об'єктів основних засобів, що перебувають їх компонентів з різним терміном експлуатації	так/ні
Аналіз об'єктів основних засобів, що перебувають їх компонентів з різним терміном експлуатації, за умови, що вартість основних засобів та їх компонентів істотна	Текстове пояснення, додатки з розрахунками
Наявність договорів оренди об'єктів основних засобів	так/ні
Чи існують на звітну дату договору, що відповідають критеріям визнання фінансової оренди, не визнані такими звітності за П(С)БО	так/ні
Вартість об'єктів у фінансовій оренді	
справедлива	XXX грн.
за величиною мінімальних орендних платежів	XXX грн.
строк дії договору, визнаного фінансовою орендою	XXX років
метод нарахування амортизації	XXXXXX
сума нарахованої амортизації	XXX грн.

Зчаста постає питання: чи необхідно вносити трансформаційні коригування до облікової системи компанії (наприклад, до 1С)? Ні, бо їх потрібно здійснювати тільки на дату переходу й дату закінчення звітного періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ (включаючи проміжні квартальні дати). А в цей період облік і звітність базується на П(С)БО. Умовно таку трансформацію справедливо вважати «віртуальною». Технічно це означає, що з національної облікової системи «вивантажують» дані та необхідні трансформаційні коригування накопичують в окремих регістрах – трансформаційних таблицях. Ці таблиці є внутрішніми робочими документами компанії, проте вони повинні відповідати правилам бухгалтерського документообігу. Саме на них згодом ґрунтуватиметься відповідний розділ Приміток, що розкриває вплив переходу на МСФЗ. Оскільки Примітки – невід'ємна частина фінансової звітності, яка вимагає аудиторського підтвердження, дані Приміток також є предметом аудиторського підтвердження. Тож трансформаційні реєстри будуть просто необхідні як докази повноти, достовірності та відповідності вимогам МСФЗ усього процесу трансформації.

Послідовність трансформаційних кроків (точніше, трансформації рахунків) буде змінюватися залежно від того, про яку саме трансформацію йдеться (на дату переходу чи на дату закінчення звітного періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ, включаючи проміжні квартальні дати). Окрім того, ці трансформації відрізняються за способом відображення трансформаційних коригувань (мається на увазі кореспонденції рахунків). З цього слідує ще одно правило трансформації - на дату переходу всі трансформаційні коригування будуть кореспондувати з рахунком нерозподіленого прибутку (44x, де x – це субрахунок, який може бути відкритий для ідентифікації в складі нерозподіленого прибутку безпосереднього впливу переходу на МСФЗ); на дату закінчення звітного періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ (включаючи проміжні квартальні дати), усі трансформаційні коригування будуть кореспондувати з рахунками доходів і витрат (рис. 1).

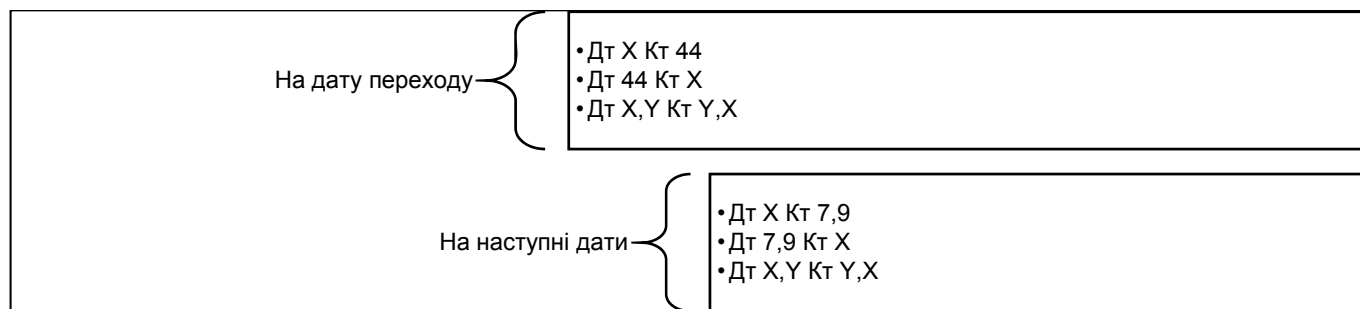


Рисунок 1. Правило відображення трансформаційних коригувань

Трансформаційні коригування відображають у відомості трансформаційних коригувань (таблиця 2) як обороти за відповідними рахунками у кореспонденції:

- з рахунком нерозподіленого прибутку (якщо йдеться про трансформацію на дату переходу);
- або з рахунками доходів і витрат (якщо трансформація здійснюється на звітні дати, що настають після дати переходу).

Таблиця 2. Відомість трансформаційних коригувань

№ ТК	Зміст трансформаційних коригувань	Сума	Дт	Кт
1	Виправлення помилок у фінансовій звітності за П(С)БО			
1.1				
1.2				
...				
2	Коригування у зв'язку зі зміною облікової політики			
2.1				
2.2				
...				
8	Всього коригувань прибутку			
9	Всього коригувань капіталу (нерозподіленого прибутку)			

В табл. 2 наведено дві групи коригувань, як того вимагає МСФЗ 1, проте на практиці групи можуть бути більш деталізовані (наприклад, за суттєвістю, за рекласифікацією, за переоцінкою тощо).

Після складання Відомості трансформаційних коригувань слід звернутися до наступного обліково-методичного інструменту трансформації фінансової звітності – трансформаційних таблиць. Для розуміння цього процесу доречно розділити рахунки на статичні та динамічні. Статичні рахунки – це рахунки, які мають залишки на звітну дату (рахунки активів, зобов'язань і капіталу). Динамічні рахунки – це рахунки без залишків, що мають виключно обороти (рахунки доходів і витрат). У національному плані рахунків статичні рахунки – це рахунки 1–6, динамічні – 7 і 9 (8) класів. Практично трансформацію здійснюють за допомогою трансформаційної таблиці, побудованої за принципом оборотно-сальдової відомості (табл. 3, 4).

Таблиця 3. Приклад трансформаційної таблиці за залишками по статичним рахункам (для Звіту про фінансовий стан)

№ і найменування субрахунку	Залишки за П(С)БО на дд.мм.рр		№ ТК	Трансформаційні коригування (ТК)		№ ТК	Залишки за МСФЗ на дд.мм.рр	
	Дт	Кт		Дт	Кт		Дт	Кт
10 «Основні засоби»	1000		1.1	50			1050	
44 «Нерозподілений прибуток»		200			50	1.1		250

Таблиця 4. Приклад трансформаційної таблиці за оборотами за динамічними рахунками (для Звіту про прибутки та збитки)

№ і найменування субрахунку	Обороти за П(С)БО період на дд.мм.рр		№ ТК	Трансформаційні коригування (ТК)		№ ТК	Обороти за МСФЗ період на дд.мм.рр	
	Дт	Кт		Дт	Кт		Дт	Кт
93 «Витрати на збут»	300				50	1.2	250	
94 «Інші операційні витрати»	400		1.2	50			450	

Вихідними в цій таблиці є дані оборотно-сальдової відомості за П(С)БО на дату трансформації. Отримані за результатами інвентаризації й узагальнені в аналітичних таблицях з аналізу рахунків, які розглянуто вище, дані, що відповідають МСФЗ, являють собою підсумкові суми, які повинні бути включені до МСФЗ-звітності. Відтак дані за П(С)БО і МСФЗ порівнюють (порядково за рахунками) і виявляють трансформаційні коригування.

Підсумовуючи результати трансформації доречно використати ще один обліково-методичний інструмент - звірку нерозподіленого прибутку за П(С)БО та МСФЗ, для чого рекомендується користуватися таблицею наступної форми (табл.5).

На дату переходу загальний вплив переходу на МСФЗ, як правило, відображається у рядку «В», а на всі інші дати – у рядку «Б». Але, якщо на проміжні дати, або на дату закінчення річного періоду, що передуює першій МСФЗ-звітності, було виявлено трансформаційні коригування, які повинні були бути відображені на дату переходу, але цього з будь-яких причин не сталося, то можуть бути заповненими одночасно і рядок «Б», і рядок «В».

Таблиця 5. Звірка нерозподіленого прибутку за рік, що закінчився дд.мм.рр.

№	Групи трансформаційних коригувань	Сума
А	Нерозподілений прибуток за П(С)БО	XXX
1	Виправлення помилок у фінансовій звітності за П(С)БО	XXX
2	Коригування у зв'язку зі зміною облікової політики	XXX
3	Коригування ... (у випадку застосування більше 2-х груп трансформаційних коригувань)	XXX
Б	Всього коригувань прибутку (якщо коригування здійснювалися з використанням рахунків доходів і витрат, що притаманно трансформації на проміжні дати і дату закінчення річного періоду, що передує першій МСФЗ-звітності)	XXX
В	Всього коригувань капіталу (нерозподіленого прибутку) (якщо коригування здійснювалися з використанням рахунку нерозподіленого прибутку, що притаманно трансформації на дату переходу)	XXX
Г	Нерозподілений прибуток за МСФЗ	XXX

Розглянута форма звірки є робочим (допоміжним) інструментом і не дозволяє виконати вимоги МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [2] щодо необхідних звірок у повному обсязі.

Згідно п.23 МСФЗ компанія повинна пояснити, як перехід з попередніх П(С)БО на МСФЗ вплинув на його фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки, відображені у звітності. Тому у перший рік перехідного періоду за правилами МСФЗ для компанії діють обидві системи стандартів – і П(С)БО, і МСФЗ. Адаже однією з вимог МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (п.п. 23–25) [2] є обов'язкове узгодження активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат за даними обох систем стандартів. Мета таких узгоджень – надати користувачу корисну інформацію про вплив переходу компанії з національних стандартів на міжнародні. Саме одночасне застосовувати і П(С)БО, і МСФЗ дозволяє отримати необхідну порівняльну інформацію. Особливість полягає в тому, що в класичній схемі переходу на МСФЗ облік і формування звітності здійснюються за П(С)БО, а в результаті трансформації формують МСФЗ-звітність (не йдеться про паралельний облік).

Для виконання зазначеної вимоги перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, має включати:

а) узгодження його власного капіталу (табл.6) у звітності за попередніми П(С)БО з його власним капіталом за МСФЗ для обох дат, а саме:

i) дати переходу на МСФЗ, та

ii) дати кінця найпізнішого періоду, відображеного в найостанніших річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання за попередніми П(С)БО;

Таблиця 6. Узгодження власного капіталу за попередніми П(С)БО з власним капіталом за МСФЗ на дд.мм.рр.

Статті звіту про фінансовий стан	За П(С)БО	Вплив переходу на МСФЗ	За МСФЗ	Примітка
Активи				
.....				(X.X)
Зобов'язання				
.....				(X.X)
Власний капітал				
.....				(X.X)

б) узгодження загального сукупного прибутку (табл. 7) за МСФЗ за найпізніший період у найостанніших річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Відправною точкою для такого узгодження є загальний сукупний прибуток за попередніми П(С)БО за той самий період або, якщо суб'єкт господарювання не відображає в звітності таку загальну суму, прибуток або збиток за попередніми П(С)БО;

Таблиця 7. Узгодження прибутків і збитків за попередніми П(С)БО з прибутками і збитками за МСФЗ за рік, що закінчився дд.мм.рр.

Статті звіту про прибутки і збитки	За П(С)БО	Вплив переходу на МСФЗ	За МСФЗ	Примітка
Доходи				
.....				(X.X)
Витрати				
.....				(X.X)
Чистий прибуток				(X.X)
.....				(X.X)
Інший сукупний дохід				(X.X)
.....				(X.X)
Загальний сукупний дохід				(X.X)

в) якщо суб'єкт господарювання вперше визнав або сторнував будь-які збитки від зменшення корисності при складанні свого звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду, розкриття інформації, що вимагалось б МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [2], у разі визнання суб'єктом господарювання цих збитків від зменшення корисності або їхнього сторнування у періоді, що починається з дати переходу на МСФЗ.

Активи, зобов'язання і елементи капіталу, а також доходи, витрати, інший сукупний дохід наводяться построково (!!!) з деталізацією по рядкам Звіту про фінансовий стан та Звіту про прибути та збитки та інший сукупний прибуток.

Примітки повинні містити пояснення причин трансформаційних коригувань

Зазначені узгодження мають бути досить детальними для того, щоб користувачі мали змогу зрозуміти суттєві коригування в звіті про фінансовий стан і звіті про сукупні доходи. Якщо суб'єкт господарювання подає звіт про рух грошових коштів за попередніми ЗПБО, він також пояснює суттєві коригування до цього звіту про рух грошових коштів.

Висновки. Результати досліджень свідчать, що трансформація є найбільш поширеним способом підготовки першої МСФЗ-звітності. Невід'ємним у процесі трансформації є використання обліково-методичного інструментарію, який включає робочі документи з аналізу рахунків, робочий план рахунків, трансформаційні коригування, трансформаційні таблиці, таблиці звірок і узгоджень. Розроблені на підставі практичного досвіду автора аналітичні таблиці з аналізу рахунків, відомість трансформаційних коригувань, трансформаційні таблиці для статичних і динамічних рахунків, таблиця звірки нерозподіленого прибутку, а також узгодження прибутків і збитків, власного капіталу за попередніми П(С)БО з прибутками і збитками, власним капіталом за МСФЗ є практичними інструментами трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у фінансову МСФЗ-звітність. Обґрунтоване правило трансформації щодо прямої залежності трансформаційних коригувань від залишків (оборотів), що вимагаються МСФЗ, а не навпаки, має стати орієнтиром для укладачів першої МСФЗ-звітності.

Перспективи подальших досліджень представляється доречним спрямовувати на розробку аналітичних таблиць з аналізу рахунків, які становлять практичний інтерес для укладачів МСФЗ-звітності.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності // Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962
3. Веріга Г., Савро А. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ / Г. Веріга, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №9. – С. 23-24.
4. Веріга Г.В. Складання звітності за МСФЗ як засіб підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств / Г.В.Веріга, Т.М. Кондрашова // Зб. наук, праць ДонДУУ «Фінансово- банківські механізми державного управління економікою України». - Вип. 122. - Серія «Економіка». - Донецьк, 2009. - С. 298-309.
5. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : метод. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О. М. Кулага; Федер. проф. бухгалтерів і аудиторів України. - Вид. 4-те. - К. : ФПБАУ, 2013. - 267 с.
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. - К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
7. Діділовський О.М. Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / О.М. Діділовський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 1 (19). – С. 142-146.
8. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. - 2008. - № 3. - С. 4-14.

References

1. Zakon Ukrainy «Pro bukhgalters'kyi oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini» vid 16.07.1999 # 996-XIV // Sayt Verkhovnoyi Rady Ukrainy [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Mizhnarodni standarty finansovoyi zvitnosti [International financial reporting standards] // Sayt Ministerstva finansiv Ukrainy [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962
3. Veriha H., Savro A. Problemy transformatsiyi finansovoyi zvitnosti pidpryemstv Ukrainy vidpovidno do pryntsyviv MSFZ [Problematic aspects of transformation of financial statements of Ukrainian enterprises in accordance with the principles of IFRS]. Bukhgtalters'kyi oblik i audyt, 2010, #9. p. 23-24.
4. Veriha H.V. Skladannya zvitnosti za MSFZ yak zasib pidvyshchennya investytsiynoyi pryvablyvosti vitchyznyanykh pidpryemstv [Reporting under IFRS as a means of increasing the investment attractiveness of domestic enterprises]. Zb. nauk, prats' DonDUU «Finansovo-bankivs'ki mekhanizmy derzhavnoho upravlinnya ekonomikoyu Ukrainy», Vyp. 122, Seriya «Ekonomika», Donets'k, 2009. p. 298-309.
5. Holov S. F. Transformatsiya finansovoyi zvitnosti ukraiyins'kykh pidpryemstv u finansovu zvitnist' za mizhnarodnyimi standartamy [Transformation of financial statements of Ukrainian enterprises in financial statements according to international standards]: metod. posib. Feder. prof. bukhgalteriv i audytoriv Ukrainy, Vyd. 4-te, K.: FPBAU, 2013. 267 p.
6. Holov S.F. Bukhgtalters'kyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: present state and prospects of development]: [monohrafiya]. K.: Tsentri uchbovoyi literatury, 2007. 522 p.
7. Didilovs'kyi O.M. Problemy ta perspektyvy zastosuvannya mizhnarodnykh standartiv finansovoyi zvitnosti v Ukraini [Problems and prospects of application of international financial reporting standards in Ukraine]. Problemy teorii ta metodolohiyi bukhgtalters'koho obliku, kontrolyu i analizu, 2011, # 1 (19). p. 142-146.
8. Zhuk V.M. Reformuvannya bukhgtalters'koho obliku ta zvitnosti: stan ta perspektyvy [The reform of accounting and reporting: state and prospects]. Oblik i finansy APK, 2008, # 3. p. 4-14.

ДАНІ ПРО АВТОРА

Харламова Олена Вікторівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту
Харківський національний університет міського господарства ім.О.М.Бекетова
вул. Малинівська, б.17 а, кв.12, м. Харків, 61001, Україна
e-mail: vylex@mail.ru

ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

Харламова Елена Викторовна, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансово-экономической безопасности, учета и аудита
Харьковский национальный университет городского хозяйства им.А.Н.Бекетова
ул. Малиновская, д.17 а, кв.12, г. Харьков, 61001, Украина
e-mail: vylex@mail.ru

DATA ABOUT THE AUTHOR

Kharlamova Olena Viktorivna, Ph.D. in Economical Science, Associate Professor
 O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv
 17-12, Malynovskaya street, Kharkiv, 61001, Ukraine
 e-mail: vylex@mail.ru

УДК 635.1/8:339.923

СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ ОВОЧІВНИЦТВА ЗАХИЩЕНОГО ҐРУНТУ В УМОВАХ АСОЦІАЦІЇ З ЄС

Чайка В.О.

Метою статті є визначення стратегічних напрямів розвитку галузі овочівництва захищеного ґрунту в Україні за набуття чинності угоди про зону вільної торгівлі між Україною та ЄС в рамках процесу політичної асоціації та економічної інтеграції.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних аспектів формування стратегічних напрямків розвитку галузі овочівництва закритого ґрунту в Україні. Об'єктом дослідження є процес розвитку галузі овочівництва захищеного ґрунту.

Методологічною основою проведеного дослідження стали монографічний, розрахунково-конструктивний, графічний, економіко статистичний, та абстрактно-логічний методи дослідження.

Інформаційною базою для дослідження послужили статистичні збірники, фінансові звіти підприємств, інформаційно-аналітичні збірники, напрацювання класичної та сучасної економічної теорії, а також наукові праці провідних вітчизняних та зарубіжних учених.

У статті сформовано комплексний підхід для розкриття сутності стратегії розвитку сільського господарства. Проведений змістовний аналіз стану, та чітко окреслені перспективи розвитку галузі овочівництва закритого ґрунту. Зроблені ґрунтовні висновки щодо здатності експортувати вітчизняну тепличну продукцію. Запропоновано конструктивний підхід для проведення виваженої оцінки стратегічного стану галузі овочівництва захищеного ґрунту. Визначено основні стратегічні напрями розвитку галузі овочівництва закритого ґрунту в умовах асоціації з ЄС.

Ключові слова: тепличні овочі, розвиток овочівництва, європейський ринок, конкуренція, стратегічні напрями.

СТРАТЕГИЯ РАЗВИТИЯ ОВОЩЕВОДСТВА ЗАЩИЩЕННОГО ГРУНТА В УСЛОВИЯХ АССОЦИИ С ЕС

Чайка В.А.

Целью статьи является определение стратегических направлений развития отрасли овощеводства защищенного грунта в Украине за вступления в силу соглашения о зоне свободной торговли между Украиной и ЕС в рамках процесса политической ассоциации и экономической интеграции.

Предметом исследования является совокупность теоретических и практических аспектов формирования стратегических направлений развития отрасли овощеводства закрытого грунта в Украине. Объектом исследования является процесс развития отрасли овощеводства защищенного грунта.

Методологической основой проведенного исследования стали монографический, расчетно-конструктивный, графический, экономико статистический, и абстрактно-логический методы исследования.

Информационной базой для исследования послужили статистические сборники, финансовые отчеты предприятий, информационно-аналитические сборники, наработки классической и современной экономической теории, а также научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых.

В статье сформирован комплексный подход для раскрытия сущности стратегии развития сельского хозяйства. Проведенный содержательный анализ, и четко очерченные перспективы развития отрасли овощеводства закрытого грунта. Сделанные основательные выводы относительно способности экспортировать отечественную тепличную продукцию. Предложено конструктивный подход для проведения взвешенной оценки стратегического состояния отрасли овощеводства защищенного грунта. Определены основные стратегические направления развития отрасли овощеводства закрытого грунта в условиях ассоциации с ЕС.

Ключевые слова: тепличные овощи, развитие овощеводства, европейский рынок, конкуренция, стратегические направления.

THE DEVELOPMENT STRATEGY OF GREENHOUSE VEGETABLE GROWING UNDER THE EU ASSOCIATION

Chaika V.O.

The article aims to define the strategic directions of greenhouse vegetable growing industry in Ukraine after the entry into force of the agreement on free trade zone between Ukraine and the EU during the process of political association and economic integration.

The subject of the research is a complex of theoretical and practical aspects of the strategic directions' establishment for the development of greenhouse vegetable growing in Ukraine. The object of the research is the development of the greenhouse vegetable growing.

The methodological basis of the study were monographic, calculation and constructive, graphic, economic statistical, logical and abstract methods.

The informational basis of the research comprises statistical digests, financial reports of enterprises, informational and analytical digests, achievements of classical and modern economic theory and scientific works of leading national and foreign scientists.

A comprehensive approach to reveal the essence of the agricultural development strategy is set in the article. A profound analysis of the greenhouse vegetable growing condition is conducted. The development prospects of the greenhouse vegetable growing industry are clearly defined. Solid conclusions about the ability to export national greenhouse products are made. A