

Макарович В.К., Вигівська І.М.

## ТРАНСПАРЕНТНІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ

*Необхідність удосконалення моделей облікового процесу відповідно до вимог МСФЗ актуалізують потребу оновлення теоретико-методологічних засад формування облікової інформації на підприємствах України для забезпечення транспарентності фінансової звітності в умовах інтеграції до ЄС. В статті розкрито сутність понять «транспарентності» та «транспарентність фінансової звітності». Виділено передумови необхідності формування транспарентної фінансової звітності. Охарактеризовано принципи формування транспарентної фінансової звітності (прозорість, доступність, надійність, якість, співставність, оперативність, раціональність, адаптивність, реперезентативність, релевантність). Акцентовано увагу на ролі облікової політики для забезпечення транспарентності фінансової звітності. Підкреслено, що для підвищення транспарентності фінансової звітності обрані альтернативи щодо формування облікової інформації мають знайти своє віддзеркалення у примітках до фінансової звітності з метою забезпечення впевненості користувачів в обраній обліковій політиці.*

**Ключові слова:** облікова політика, бухгалтерський облік, принципи, транспарентність, прозорість, транспарентна фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності.

**Постановка проблеми.** Пріоритетним вектором розвитку на державному рівні постає імплементація в українське законодавче поле європейських норм. В даному напрямку не залишається осторонь і сфера бухгалтерського обліку та процес формування фінансової звітності. В сучасних умовах в Європейській спільноті найбільшого поширення набув комплекс принципів і норм формування показників фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Процес впровадження МСФЗ в Україні залишається державним пріоритетом у сфері розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однак питання формування фінансової звітності за МСФЗ на тлі існуючої обліково-звітної практики залишаються в площині дискусійного поля науковців та потребують поглибленого дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Актуалізація питань формування показників фінансової звітності була предметом досліджень С.Ф. Голова [1], І.Ю. Грицук [2], В.М. Ігумнова [3], М.В. Корягіна [5], Р.В. Кузиної [6], О.А. Лаговської [8], В.П. Пантелєєва [10], О.В. Харламової [11], Я.В. Швері [12], Г.Г. Штулер [13] та інших.

Незважаючи на численні публікації з проблем підготовки фінансової звітності, у вітчизняній науці недостатньо представлені розробки, що розкривають питання транспарентності фінансової звітності в форматі МСФЗ.

Необхідність удосконалення моделей облікового процесу відповідно до вимог МСФЗ актуалізують потребу оновлення теоретико-методологічних засад формування облікової інформації на підприємствах України для забезпечення транспарентності фінансової звітності в умовах інтеграції до ЄС.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є удосконалення існуючих та напрацювання нових теоретико-методологічних аспектів формування фінансової звітності, концептуальною основою якої є МСФЗ.

**Опис основного матеріалу дослідження.** В умовах ринку інформація про фінансовий стан та результати діяльності організацій є предметом уваги різних груп користувачів. Всі учасники взаємовідносин між собою зацікавлені в тому, щоб отримувати і використовувати достовірну інформацію про своїх партнерів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. У цьому аспекті найбільшу зацікавленість представляє собою фінансова звітність.

Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні потребує реформування, запровадження методології розкриття економічної інформації за міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставності фінансової звітності суб'єктів господарювання [13, с.253].

Прозорість фінансової звітності необхідна для залучення в країну вільного іноземного капіталу,

---

© Макарович Вікторія Костянтинівна, к.е.н, доцент кафедри обліку і аудиту, ДВНЗ «Ужгородський національний університет», м. Ужгород, тел.:+38(050)5199489, e-mail: vyktorya.makarovych@uzhnu.edu.ua

Вигівська Ірина Миколаївна, к.е.н, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, тел.:(097)6481006, e-mail: vygovskaya\_irina@mail.ru

оскільки якісна і порівнянна звітна інформація є необхідною умовою підвищення інвестиційної привабливості компаній, сприяє зниженню підприємницьких ризиків і збільшенню освоєння інвестиційних проектів. З огляду на необхідність підготовки фінансової звітності в єдиному форматі компанії багатьох країн складають фінансові звіти за МСФЗ.

При формуванні фінансової звітності, концептуальною основою якої є МСФЗ, загострюється увага до питань прозорості наведеної в ній інформації.

У середовищі вчених і фахівців склалися різні думки щодо визначення сутності «прозорості».

Прозорість (англ. transparent – прозорий, явний, очевидний) – відсутність секретності, доступність інформації [7].

Ігумнов В.М. прозорість розглядає як комплексний (інтегральний) показник відкритості суб'єкта економіки, який відображає адекватність вимогам користувачів, рівень повноти розкриття та доступності звітної інформації про його поточний стан і перспективи діяльності [3, с. 49]. Прозорість фінансової звітності В.М. Ігумнов характеризує як звітність, у якій максимально повно і правдиво розкриті всі суттєві відомості про діяльність підприємства, необхідні користувачам для винесення

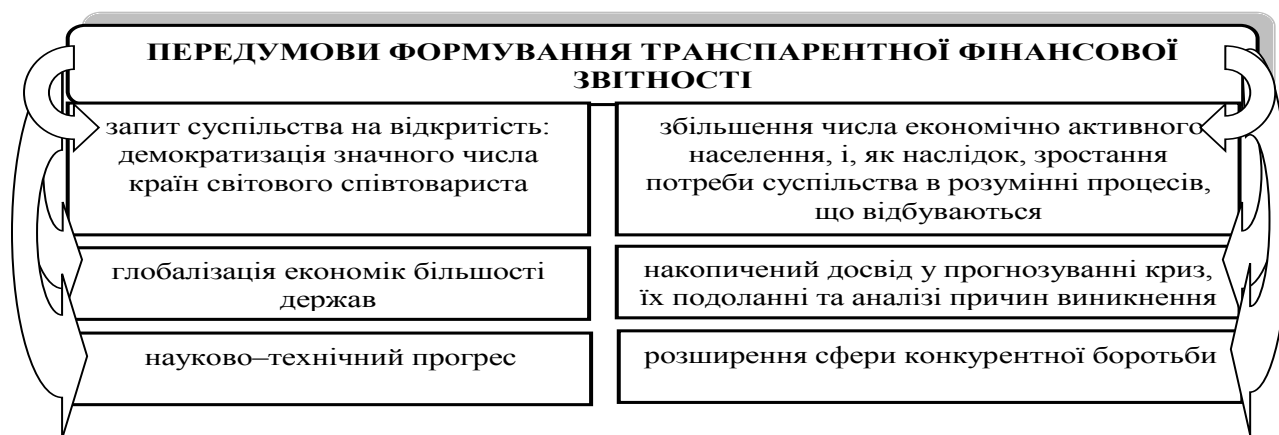
обгрунтованого судження про його фінансовий стан та результати діяльності для цілей прийняття обгрунтованих рішень [4, с.8]

Кузіна Р.В. під прозорістю фінансових звітів розуміє повне розкриття та надання корисної інформації для справедливої оцінки, необхідної для прийняття економічних рішень широким колом користувачів [6].

Харламова О.В. пропонує прозорість фінансової звітності розглядати як якісну характеристику фінансової звітності, яка забезпечується прозорістю, відкритістю та доступністю і конкретизується через підвищення репрезентативності, релевантності поданої і розкритої інформації та інклюзивності доступу, що в сукупності забезпечує функціональність фінансової звітності [10, с.78].

Прозорість фінансової звітності трактується І.Ю. Грицук [2] як прозорість, розуміння, інтерпретування даних. Тобто достовірне і неупереджене подання інформації у звітності щодо всіх активів та зобов'язань, а також наявність у звітності даних, які включають аналітичні розрізи, примітки та пояснення, достатні для об'єктивного уявлення про фінансовий стан підприємства.

Досліджуючи наукові джерела, нами виділено ряд передумов необхідності формування прозорості фінансової звітності (рис.1).



**Рис. 1. Передумови необхідності формування прозорості фінансової звітності\***

\* Авторська розробка з використанням [2, 3, 10]

Таким чином, передумовами необхідності формування прозорості фінансової звітності за МСФЗ стала демократизація країн світу, глобалізація економік, науково-технічний прогрес, необхідність суспільства розуміння економічних процесів, зростання конкурентної боротьби та накопичений досвід прогнозування, подолання і аналіз економічних криз.

Аналізуючи приведені передумови необхідності формування та подання прозорості фінансової звітності та судження науковців щодо самої сутності прозорості інформації у фінансовій звітності, нами пропонується виокремити наступні основні принципи формування прозорості фінансової звітності (рис.2).



**Рис. 2. Принципи формування транспарентної фінансової звітності за МСФЗ\***

\* Авторська розробка

Розглянемо кожен із принципів формування транспарентності фінансової звітності, концептуальною основою якої є МСФЗ:

✓ прозорість – зрозумілість, недвозначність, тобто звітність буде корисною учасникам ринку і широкої громадськості за умови, що вона зрозуміла чи може бути зрозуміла усіма зацікавленими користувачами;

✓ доступність – можливість доступу користувачів до даних фінансової звітності;

✓ надійність – інформація є з надійних, перевірених джерел та придатна для перевірки;

✓ якість – інформація якісна в тому випадку, коли вона не має значних помилок і об'єктивна;

✓ співставність – інформація, що міститься у фінансовій звітності, повинна бути порівнянною у часі і порівнянною з інформацією інших підприємств для ідентифікації тенденції фінансового стану та результатів діяльності;

✓ оперативність – інформація в будь-який момент має бути підготовленою для використання в процесі прийняття управлінських рішень;

✓ раціональність – раціональною інформацією можна назвати тоді, коли вигода від її отримання перевищує вартість її забезпечення;

✓ адаптивність – це можливість зведення відповідних даних за показниками і періодами;

✓ репрезентативність – досягається через незалежне аудиторське підтвердження, дотримання єдиної концептуальної основи фінансової звітності;

✓ релевантність – передбачає подання виключно такої інформації, яка є корисною для прийняття управлінських рішень.

Вважаємо, що дотримання вищенаведених принципів транспарентності при формуванні фінансової звітності забезпечить підвищення функціональності фінансової звітності.

В сучасних умовах господарювання в системі обліково-звітної практики в Україні спостерігається низький рівень транспарентності фінансової звітності. Забезпечити підвищення

транспарентності формування фінансової звітності, а відтак і підвищити довіру користувачів до неї, можливо за рахунок раціонального вибору альтернатив, що пропонуються МСФЗ та закріплення їх в обліковій політиці підприємства.

Багатоваріантність методики бухгалтерського обліку, визначених Міжнародними стандартами фінансової звітності та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, що його регламентують, реалізується в обліковій політиці підприємства. Остання, враховуючи норми МСФЗ, дозволяє здійснити підбір альтернативних методів обліку відповідно до типу (групи) господарських операцій та здійснює суттєвий вплив на формування показників фінансової звітності.

Облікова політика підприємства має на меті встановлення чітких вимог до суб'єктів введення бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей господарської діяльності підприємства, що, у свою чергу, надає можливість завчасно виявити відхилення та передбачити порушення в системі облікового відображення операцій.

Облікова політика – внутрішній регламент підприємства, який включає загальні положення, підходи до подання фінансової звітності та облікові політики щодо статей фінансової звітності [10, с.240].

Ми погоджуємось з точкою зору О.В. Харламової [10, с. 241], що метою облікової політики підприємства є вдосконалення якості фінансової звітності через підвищення доречності, надійності та порівнянності фінансової звітності у часі та з фінансовою звітністю інших підприємств.

Як зазначає О.А. Лаговська розробка облікової політики забезпечує реалізацію інтересів власників шляхом вибору оптимальних варіантів ведення обліку через відповідне економічне їх обґрунтування, з одного боку, та надає можливість представлення облікової інформації у найбільш

прийнятній формі для зовнішніх користувачів, з іншого [8, с. 11].

У багатьох випадках МСФЗ та МСБО передбачають не один, а декілька альтернатив відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності тих або інших активів, зобов'язань, доходів і витрат. При формуванні облікової політики обираються з методологічних прийомів, дозволених нормативними документами, ті, які вважаються корисними для суб'єкта господарювання. При цьому повинні враховуватись фінансова політика, податкова політика та договірна політика підприємства.

Облікова політика фактично дає можливість, в залежності від обраних методологічних прийомів, впливати на величину прибутку, оцінку активів, зокрема на оцінку оборотних активів і пов'язані з нею істотні моменти: визнання доходу і (чи) витрат; оцінку факту здійснення господарської операції; утворення резервів. Утворення резервів - це, по суті, не що інше як оцінка ризиків, які несе підприємство [9, с. 106].

Від того, який метод обліку фактів господарського життя обраний в обліковій політиці, безпосередньо залежить фінансовий стан підприємства, що представлений у бухгалтерській звітності.

Вважаємо, що суттєве значення має не тільки те, який саме метод обліку був обраний, а наскільки проінформований користувач звітності щодо обраної методики обліку об'єктів бухгалтерського обліку. Вплив облікової політики на сприйняття користувачами інформації, наведеної в фінансовій звітності, важко оцінити, оскільки її

наслідки впливають на ухвалення управлінських рішень.

Таким чином, за рахунок вибору методологічних прийомів облікова політика дає можливість відобразити в певному ракурсі фінансовий стан господарюючого суб'єкта і його фінансовий результат та забезпечити транспарентність наведеної інформації.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Управлінські рішення, що формують реальні грошові потоки та визначають успішність діяльності підприємства, залежать багато в чому не тільки від фактів господарського життя самих по собі, а від їх бухгалтерської (інформаційної) інтерпретації відповідно до обраної облікової політики. А облікова політика, у свою чергу, встановлює взаємозв'язок між тим, який метод обліку факту господарського життя обраний, і тим, який фінансовий стан підприємства, відповідно, відображений у бухгалтерській звітності.

Забезпечити транспарентність фінансової звітності, а відтак і підвищити довіру користувачів до неї, можливо за рахунок раціонального вибору альтернатив, що пропонуються МСФЗ та закріплення їх в обліковій політиці підприємства.

Для підвищення транспарентності фінансової звітності обрані альтернативи щодо формування облікової інформації мають знайти своє віддзеркалення у примітках до фінансової звітності з метою забезпечення впевненості користувачів в обраній обліковій політиці.

Перспективним напрямком є дослідження трансформації національної фінансової звітності у МСФЗ-формат.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : (методичний посібник) / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О.М. Кулага ; Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ). - Київ : ФПБАУ, 2013. - 265 с.
2. Грицук І.Ю. Финансовая отчетность консолидированных групп как фактор прозрачности бизнеса [Электронный ресурс] / И.Ю. Грицук. - Режим доступа : <http://rep.polessu.by/bitstream/112/2075/1/38.pdf>
3. Игумнов В.М. Основные направления исследования прозрачности / В.М. Игумнов // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 41(191). - С. 47-53.
4. Игумнов В.М. Методика формирования прозрачной финансовой отчетности организации : автореф. на соиск. канд.ек.н. : спец. 08.00.12 / В.М. Игумнов. - М., 2013. - 23 с.
5. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик ; Укоопспілка, Львівська комерційна академія. - Київ : Інтерсервіс, 2016. - 275 с.
6. Кузина Р.В. Основы формирования корпоративной финансовой отчетности в Украине [Электронный ресурс] / Р.В. Кузина. - Режим доступа: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3058/1/Основы%20формирования%20корпоративной%20финансовой%20отчетности%20в%20Украине.pdf>
7. Кузнецов С.А. Большой толковый словарь русского языка : Справочное издание / С.А. Кузнецов. - СПб. : Норинт, 2000. - 1536 с.
8. Лаговська, О. А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки : організація та методика : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / О.А. Лаговська. - К. : [б.в.], 2007. - 20 с.

9. Лобковская О.З. Влияние учетной политики организации на оценку показателей финансовой отчетности / О.З. Лобковская, Е.В. Дрокова // Успехи в химии и химической технологии . – Том. XXII. – 2008.- №11 (91). – С. 105-107.

10. Пантелеев В.П. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : монографія / В.П. Пантелеев ; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна. - Харків : ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2011. - 327 с.

11. Харламова О.В. Методологія формування та архітектоніка транспарентної фінансової звітності : дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук / Олена Вікторівна Харламова ; Міністерство освіти і науки України, Харківський державний університет харчування та торгівлі. - Харків, 2016. - 555 с.

12. Шеверя Я.В. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / Ярослав Вікторович Шеверя ; Житомирський державний технологічний університет. - Житомир : [б.в.], 2011. - 21 с.

13. Штулер Г.Г. Перспективні напрямки узгодження фінансової звітності в Україні за міжнародними стандартами / Г.Г. Штулер, В.К. Макарович, Т.І. Владімірова. // Науковий вісник УжНУ. Серія: Економіка.- Ужгород: УжНУ.- 2010.- Спецвипуск 29.- Ч.ІІ.– С.253-257.

## REFERENCES

1. Holov, S.F., Kostiuhenko, V.M. & Kulaha, O.M. (2013). *Transformatsiia finansovoi zvitnosti ukrains'kykh pidpriemstv u finansovu zvitnist' za mizhnarodnyimi standartami [Transformation of the financial reporting of Ukrainian enterprises in financial statements according to international standards]*. Kyiv: Federatsiia profesijnykh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy (FPBAU) [in Ukrainian].

2. Hrytsuk, Y.Yu. (2010). *Fynansovaia otchetnost' konsolydovannykh grup kak faktor transparentnosti byznesa [Financial reporting of consolidated groups as a factor of business transparency]*. Retrieved from: <http://rep.polessu.by/bitstream/112/2075/1/38.pdf> [in Russian].

3. Yhumnov, V.M. (2011). *Osnovnye napravleniya yssledovaniya transparentnosti [The main trends of transparency research]*. *Mezhdunarodnyj bukhhalterskiy uchet – International Accounting*, 41(191), 47–53 [in Russian].

4. Yhumnov, V.M. (2013). *Metodyka formirovaniya transparentnoj fynansovoj otchetnosti orhanyzatsyy [Methods of forming a transparent organization of financial reporting]*. *Extended abstract of candidate's thesis*. Moscow [in Russian].

5. Koriahin, M.V. & Kutsy P.O. (2016). *Problemy ta perspektyvy rozvytku bukhhalters'koi zvitnosti [Problems and prospects of financial reporting development]*. Kyiv: Interservis [in Ukrainian].

6. Kuzyna, R.V. (2014). *Osnovy formirovaniya korporativnoy fynansovoj otchetnosti v Ukrayne [The foundations of forming a corporate financial reporting in Ukraine]*. Retrieved from: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3058/1/Osnovy%20formirovaniya%20korporativnoy%20fynansovoj%20otchetnosti%20v%20Ukrayne.pdf> [in Ukrainian].

7. Kuznetsov, S.A. (2000). *Bol'shoj tolkovyj slovar' russkogo iazyka: Spravochnoe yzdanye [Big explanatory dictionary of the Russian language: reference edition]*. Saint Petersburg: Norint [in Russian].

8. Lahovs'ka, O. A. (2007). *Bukhhalters'kyj oblik rozpodilu dokhodiv v umovakh sotsial'no oriientovanoi ekonomiky: orhanizatsiia ta metodyka [Accounting of income distribution in terms of socially oriented economy: organization and methodology]*. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].

9. Lobkovskaia, O.Z. & Drokova, E.V. (2008). *Vlyaniye uchetoj polityky orhanyzatsyy na otsenku pokazatelej fynansovoj otchetnosti [The impact of the organization's accounting policy on the assessment of the financial statements]*. *Uspekhy v khymyy u khymycheskoj tekhnolohyy - Advances in chemistry and chemical technology*, vol. XXII, 11 (91), 105-107 [in Russian].

10. Panteliev, V.P. (2011). *Zastosuvannia mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti v Ukraini [The application of international financial reporting standards in Ukraine]*. Kharkiv: KhNU im. V.N. Karazina [in Ukrainian].

11. Kharlamova, O.V. (2016). *Metodolohiia formuvannia ta arkhitektonika transparentnoi finansovoi zvitnosti [Methodology of the development and architectonics of transparent financial reporting]*. *Extended abstract of Doctor's thesis*. Kharkiv: Kharkiv's'kyj derzhavnyj universytet kharchuvannia ta torhivli [in Ukrainian].

12. Sheveria, Ya.V. (2011). *Finansova zvitnist' u systemi informatsijnoho zabezpechennia pryjniattia rishen' [Financial statements in the information support system of decision-making]*. *Extended abstract of candidate's thesis*. Zhytomyr: Zhytomyr's'kyj derzhavnyj tekhnolohichnyj universytet [in Ukrainian].

13. Shtuler, H.H., Makarovych, V.K. & Vladimirova, T.I. (2010). *Perspektyvni napriamky uzgodzhennia finansovoi zvitnosti v Ukraini za mizhnarodnyimi standartami [Perspective directions of harmonization of financial reporting in Ukraine according to international standards]*. *Naukovyj visnyk UzhNU. Serii: Ekonomika - Scientific Herald of UzhNU. Series: Economics*, special issue 29, part II, 253-257. Uzhhorod: UzhNU [in Ukrainian].

Одержано 15.09.2016 р.