

помилко» [Електронний ресурс]: Національне положення від 24.10.2010 р. № 1629. – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс]: Національне положення від 12.10.2010 р. № 1202. – режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

11. Черкашина Т.В. Організація облікової політики у бюджетних установах за новими стандартами державного сектору / Т.В. Черкашина // Економічні науки: Зб. наук. пр. Серія: Облік і фінанси. – Луцьк, 2015. Вип. 12 (45), Ч. 2. – С. 261 – 270.

Яцунська О.С.

ПРОЦЕС ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ – ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ПРАКТИЧНІ НАСЛІДКИ

В контексті глобалізаційних та передусім євроінтеграційних процесів в Україні пріоритетних напрямків набувають заходи щодо створення якісної системи бухгалтерського обліку, які реалізуються шляхом двох напрямів, а саме конвергенції П(с)БО України відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та декларування їх обов'язкового та добровільного впровадження суб'єктами господарювання. Реалізація даної концепції на думку нормотворчих інститутів та широкого кола науковців покликана суттєво покращити якість облікової інформації, зробити її більш прозорою, співставною та зрозумілою для зовнішніх користувачів (інвесторів) та надасть змогу усунути економічні та торговельні бар'єри, активізувати надходження іноземних інвестицій та відкрити виходи до світових ринків капіталу.

За останнє десятиріччя Міжнародні стандарти фінансової звітності зазнали широкого розповсюдження, що й обумовило широкий академічний інтерес щодо цього процесу. Враховуючі історичний аспект логічним є більш широке дослідження цього явища зарубіжними науковцями, якими здебільшого аналізувалися рішення країн щодо дозволу, вимоги застосування всіма суб'єктами господарювання або деякими їх групами, але й заперечення

впровадження МСФЗ на національному рівні; передумови та фактори, які вплинули на такі рішення країн та їх наслідки.

Так, професором Коледжу Роллінс Анна Алон та професором Університету Центральної Флориди Peggy D. Dwyer були дослідженні транснаціональні та внутрішні фактори, які вплинули на рішення щодо прийняття МСФЗ на ранньому етапі, тобто до їх обов'язкового використання лістинговими компаніями у країнах ЄС з 2005 року [1].

Заслуговеє на увагу підхід професорів Гарвардського Університету Karthik Romanna та Ewa Sletten, якими до основи дослідження процесу впровадження МСФЗ було покладено економічну теорію мереж (*“economic theory of networks”*) [переклад О.С. Яцунської], та зроблено висновок, що країни більш схильні впроваджувати МСФЗ, якщо їх партнери або країни, які розташовані в одному географічному континенті застосовують МСФЗ [2].

З позиції впливу прийняття МСФЗ у нових країнах Європейського Союзу на розвиток ринку капіталів здійснював професор Університету Економіки в Празі Д. Прохазка. Оцінка автором проводилася на підставі фундаментальної характеристики ринку капіталів - «кількість лістингових компаній» [3].

Серед українських вчених значну увагу розвитку процесу реформування вітчизняної системи обліку було приділено С.Ф. Головим, який надалі з Н.В. Костюченко оприлюднили перший практичний посібник щодо застосування міжнародних стандартів [4].

В.П. Пантелєєв окрім загальних питань підготовки та подання фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ, визначає переваги їх застосування, серед яких можливість залучення міжнародних ринків капіталу; високоінформативна та корисна для користувачів звітність; скорочення часу та ресурсів необхідних для розробки комплексу національних стандартів; створення основи для зміцнення та розвитку бухгалтерського професії [5, с. 22-27].

Л.Г. Ловінською був досліджений вплив євроінтеграційних процесів на розвиток бухгалтерського обліку та звітності в Україні, за результатами якого зроблено висновок про необхідність вдосконалення вітчизняного обліку відповідно до тенденцій його розвитку в глобалізаційному світі та потреб управління національною економікою [6].

Р.В. Кузіною в процесі аналізу імплементації МСФЗ в країнах Євросоюзу та Україні здебільшого була приділена увага проблемам їх

застосування, до яких автором було віднесено необхідність формування інституційних механізмів з розробки, впровадження та дотримання їх застосування на всіх рівнях; вирішення питань правового впровадження в національну практику (*enforcement*); чітке розуміння сфери застосування на національному рівні; вирішення технічних питань, які пов'язані з специфікою самих МСФЗ та національними особливостями. Також науковцем були окреслені три блоки проблем, які перешкоджають процесу гармонізації фінансової звітності в Україні [7, с. 76-80, 106].

Водночас вітчизняними науковцями не було приділено достатньо уваги питанням аналізу обсягу застосування МСФЗ суб'єктами господарювання в Україні, які згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зобов'язані їх застосовувати (*mandatory IFRS adoption*), або самостійно визначили доцільність їх використання (*voluntary IFRS adoption*). Однак, у зв'язку з введенням в дію НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в 2013 році були змінені форми фінансової звітності в Україні, а саме було введено ознаку до Балансу (звіту про фінансове становище) «складено за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності» [8], що надало нам можливість проведення дослідження процесу впровадження МСФЗ в Україні у період з 2012-2014 рр. спираючись на дані статистичних спостережень. Слід відзначити, що період дослідження обмежений відносно 2012 року відсутністю зазначених змін у формах фінансової звітності, що не надавало можливості ідентифікувати кількість суб'єктів господарювання, які застосовують МСФЗ; 2014 роком за відсутністю оброблених даних Державною службою статистики за 2015 звітний рік.

Дослідження процесу впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності у вітчизняну систему обліку зумовлює постановку таких цілей:

- окреслити теоретичну основу процесу впровадження МСФЗ на національному рівні;

- визначити передумови, які сприяли або визначили необхідність впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні;

- здійснити аналіз використання Міжнародних стандартів фінансової звітності у якості основи складання фінансової звітності підприємствами України;

- дослідити структуру за організаційними формами суб'єктів економіки, які зобов'язані застосовувати МСФЗ, або самостійно визначили доцільність їх використання.

З метою теоретичного обґрунтування процесу впровадження МСФЗ на національному рівні зарубіжними дослідниками було використано декілька економічних теорій, а саме інституціональної, теорії ресурсної залежності та теорії мереж [1; 2].

Так, виходячи з мети дослідження, а саме факторів, які впливають на рішення країн щодо дозволу використання МСФЗ, вимоги їх застосування всіма суб'єктами господарювання, або деякими групами, але й заборони на ранньому етапі (до 2003 року), Anna Alon та Peggy D. Dwyer віддають перевагу інституціональній та теорії ресурсної залежності над теорію мереж [1]. Недоцільність застосування економічної теорії мереж для дослідження процесу впровадження МСФЗ на даному етапі автори пояснюють тим, що очікувані мережеві вигоди ще відсутні. В свою чергу, інституціональна та теорія ресурсної залежності визнають взаємодію транснаціонального ізоморфного тиску на національний вибір щодо впровадження МСФЗ. А саме, інституціональна теорія пояснює відповідь країн на транснаціональний тиск; теорія ресурсної залежності – відповідь країн, яка базується на внутрішніх факторах.

За результатами дослідження авторами встановлено, що країни з більшою ресурсною залежністю більш сприйнятні до транснаціонального тиску, та, як наслідок, більш схильні до позиції «вимагати» впровадження МСФЗ всіма суб'єктами господарювання, або деякими їх групами; ніж країни з більш розвинутою економікою або управлінською структурою. При цьому головну роль в просуванні МСФЗ відіграли такі світові організації як то Світовий банк та Міжнародний валютний фонд.

Слід відзначити, що саме до цієї групи країн авторами було віднесено Україну, якою на вимогу Світового банку було прийнято рішення про обов'язкове використання МСФЗ Національним та комерційними банками з 1 січня 1998 року відповідно до постанови Правління НБУ №452 від 24.12.1997 р. «Про порядок переходу на

новий план рахунків бухгалтерського обліку, форми фінансової та статистичної звітності та режим роботи в перехідний період» [9].

Іншим внутрішнім фактором, який впливає на рішення прийняття МСФЗ на національному рівні виступає націоналізм, як культурний феномен, який може сприяти протекціонізму та зменшенню прийняття інших структур та культур; та як, очікується здатен протидіяти прийняттю МСФЗ.

Однак, результати аналізу показали два протилежні напрямки: 1) країни з високим рівнем націоналізму не дозволяють приймати МСФЗ; 2) інші країни з високим рівнем визначеного фактору вимагають їх прийняття. Тобто, як заключають автори, сила націоналізму підпорядкована потребі в ресурсах в контексті слабкої інфраструктури управління та економічного розвитку [1].

Крізь призму економічної теорії мереж до дослідження цього процесу підходили Karthik Romanna та Ewa Sletten. У контексті даної теорії перехід країн до МСФЗ може бути проаналізований як рішення про прийняття продукту з мережевими ефектами (*product with «network effects»*), яким у даному випадку виступають МСФЗ, впровадження яких призведе до отримання економічних та політичних вигід (*net economic and net political value of IFRS*) [2].

Економічні вигоди від впровадження МСФЗ в країні, на думку авторів, є наслідком двох факторів:

- наявність загального набору норм бухгалтерського обліку (*The value from having a shared body of accounting standards*), спираючись на те, що МСФЗ розроблені спеціально для широкого міжнародного використання. Тобто, як зазначають автори, впровадження МСФЗ призведе до зниження витрат на отримання та обробку інформації на ринках капіталу. Виходячи з зазначеного передбачається, що країни, які залежать від іноземного капіталу та зовнішньої торгівлі, або очікують збільшення цих показників приймуть рішення щодо переходу до МСФЗ [2, с. 9-10].

- відносна якість локальних інститутів управління (*The relative quality of local governance institutions*), як спроможність цих інститутів полегшити ефективний розподіл капіталу в економіці. Автори прогнозують, що для країн з відносно високою якістю інститутів управління перехід на МСФЗ буде менш привабливим, у порівнянні з країнами, де ці інститути недостатньо розвинуті, та для яких

прийняття більш досконалих стандартів виступає перевагою. Однак, з іншого боку, ці країни здебільшого корумповані та для них впровадження МСФЗ не представляє інтерес, або не буде мати аніяких наслідків [2, с. 10-11].

До факторів, які впливають на політичну цінність впровадження МСФЗ, дослідниками включено:

- міжнародну політичну силу (*International power politics*). Відносно цього фактору, автори будують гіпотезу, що більш могутні країни мають більше політичне значення та, скоріш за все мають можливість впливати на характер міжнародних стандартів шляхом лобювання або тиску. Однак, враховуючі домінуючу позицію Європейського союзу, зазначено, що більш міцні країни мають менше шансів прийняти МСФЗ. З іншого боку, більш слабкі в політичному аспекті країни скоріш скористаються можливістю це зробити [2, с. 11-12].

- культура (*Culture politics*) – в цьому контексті МСФЗ розглядаються як «європейський інститут», та, як наслідок, країни, які культурно більш спрямовані до Європи більш схильні до прийняття їх інститутів [2, с. 12].

Отже, враховуючі історичний аспект, можна заключити, що поштовхом для глобального впровадження МСФЗ постало рішення Європейського Союзу відповідно до Постанови №1606/2002 (*Regulation (EC) the Europarlament and of Council of 19/07/2002*) щодо обов'язкового застосування МСФЗ для складання фінансової звітності лістинговими компаніями починаючи з 1 січня 2005 року. Адже, саме ця подія стала початком створення, так би мовити, «мережи МСФЗ». Як наслідок, враховуючі вплив визначених та досліджених авторами факторів, які визначають економічні та політичні вигоди від впровадження МСФЗ, як «продукту з мережевими ефектами», можна пояснити прийняття рішення Україною щодо впровадження МСФЗ, що було відбито у затвердженні Кабінетом Міністрів України Розпорядженням №911-р від 24 жовтня 2007 року «Про схвалення стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» та Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-14 від 16.07.1999 р., згідно до якого починаючи з 1 січня 2012 «публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів

України складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами» [10, 11]. Також, нормами Закону України дозволено добровільне обрання МСФЗ для складання фінансової, якщо суб'єкти господарювання визначили їх доцільність.

Отже, підводячи підсумки даного етапу дослідження, можна зробити декілька висновків.

По-перше, на ранньому етапі (до 2005 року) рішення України щодо дозволу використання МСФЗ окремими групами суб'єктів господарювання, а саме банками з 1 січня 1998, можна охарактеризувати згідно інституціональної теорії, як «стратегічну відповідь на транснаціональний тиск» міжнародних організацій, а саме Міжнародного банку та Міжнародного валютного фонду.

При цьому, схильність до такого тиску була обумовлена нагальною потребою отримання додаткових грошових ресурсів, тобто ресурсною залежністю, яка була притаманною усім пост-радянським країнами у період руйнування соціалістичної системи та набуття незалежності.

По-друге, на наступному етапі, тобто після глобального розповсюдження МСФЗ в результаті їх впровадження в країнах Європейського союзу у період з 2002-2005 років, Україною на законодавчому рівні було прийнято рішення щодо вимоги та дозволу використання МСФЗ суб'єктами господарювання, що, спираючись на економічну теорію мереж, пов'язано з намаганням отримати ряд «мережових ефектів» від прийняття «продукту з мережевими ефектами».

Відповідно до поставлених завдань нашого дослідження наступним його етапом постає аналіз використання Міжнародних стандартів фінансової звітності у якості основи складання фінансової звітності підприємствами України починаючи з 2012 року, тобто періоду коли їх обов'язкове та добровільне застосування зазнали прямої дії.

Дослідження проводилося на підставі даних статистичної інформації щодо кількості суб'єктів господарювання (юридичних осіб) в розрізі організаційно-правових форм за 2012-2014 рр. в Україні, які надають фінансову звітність складену відповідно до вимог МСФЗ або П(с)БО України до органів державної статистики, отриманих за запитом до Державної служби статистики (табл. 1) [12].

Дані, наведені в табл. 1, ілюструють, що процес впровадження МСФЗ суб'єктами господарювання (юридичними особами) зазнав широкого розповсюдження.

Адже, питома вага великих та середніх підприємств, які використовують МСФЗ для складання фінансової звітності, значно перевищує частку підприємств, які використовують національні стандарти, а саме 6,98% та 0,52% у 2012 році, 5,89% та 0,94% у 2013 році та 5,65% та 1,08% у 2014 році відповідно.

Однак, слід відзначити, що відбувається поступове зменшення даного показника, але більш повільними темпами ніж у попередні періоди.

Так, у 2013 році в порівнянні з 2012 роком зменшення складало 1,09%, у 2014 році в порівнянні з 2013 роком 0,24%, а в цілому за досліджуваний період зменшення складає 1,33%.

Зазначене зменшення, на нашу думку, передусім пов'язано із політичним переворотом та, як наслідок економічною кризою, які мали місце у лютому 2014 року.

Адже, звертаючись до даних табл. 1 можна побачити, що у 2013 році порівняно з 2012 роком відбулося збільшення загальної кількості підприємств на 23215 одиниць.

При цьому зазначене збільшення відбулося за рахунок суб'єктів малого підприємництва, а саме на 20096 одиниць СМП, які обрали загальну систему оподаткування, та на 3817 одиниць СМП, які обрали спрощену систему оподаткування.

Однак, дане збільшення було зменшено на 698 одиниць за рахунок скорочення кількості великих та середніх підприємств, що може бути пов'язано з їх ліквідацією або переходом до складу СМП.

Таблиця 1
Кількість суб'єктів господарювання, які подають фінансову звітність органам Державної служби статистики України, складену відповідно до вимог П(с)БО та МСФЗ
(складено автором на підставі [12])

№	Код ОПФТ	Форма організаційно-правової власності суб'єкта господарювання	Кількість суб'єктів господарювання, які подають звітність до Державної служби статистики України, од.														
			2012 рік					2013 рік					2014 рік				
			великі та середні підприємства	суб'єкти малого підприємства	Форма І-М	Форма І-МС	Усього	великі та середні підприємства	суб'єкти малого підприємства	Форма І-М	Форма І-МС	Усього	великі та середні підприємства	суб'єкти малого підприємства	Форма І-М	Форма І-МС	Усього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	110	Фермерське господарство	257	3	28379	895	29534	241	2	29815	965	31023	221	4	26994	1883	29102
2	120	Приватне підприємство	1846	8	73422	1494	76770	1669	21	74929	2738	79357	1397	16	62603	3145	67161
3	130	Колективне підприємство	110	1	3087	53	3251	99	0	3038	157	3294	82	0	2226	163	2471

Продовження табл. 1

№	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18																		
																		4	140	Державне підприємство	1533	5	837	3	2378	1523	16	846	5	2390	1328	8	655	7	1998
																		5	145	Казенне підприємство	38	0	2		40	26	0	3	0	29	19	0	3	0	22
6	150	Комунальне підприємство	1805	6	6075	30	7916	1659	9	5921	57	7646	1400	10	4890	106	6406																		
7	160	Дочірнє підприємство	848	28	4271	66	5213	717	58	4251	114	5140	586	52	3654	91	4383																		
8	170	Іноземне підприємство	71	2	194	1	268	67	2	188	2	259	53	1	167	5	226																		
9	180	Підприємств о об'єднання (релігійні організації, профспілки)	162	1	1285	5	1453	147	0	1276	13	1436	121	0	1099	25	1245																		
10	185	Підприємств о споживчої кооперації	135	0	978	1	1114	124	0	971	28	1123	97	0	1032	46	1175																		
11	190	Орендне підприємство	14	0	62	1	77	11	1	66	1	79	8	0	49	1	58																		
12	192	Сімейне підприємство	0	0	5	0	5		0	6	0	6	0	0	4	0	4																		
13	193	Спільне підприємство	11	0	174	4	189	12	0	209	5	226	10	0	135	5	150																		
14	230	Акціонерне товариство	2243	1494	3344	40	7121	1774	2243	3229	56	7302	1456	2114	2798	63	6431																		

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
15	231	Відкрите акціонерне товариство	226	43	667	5	941	114	54	529	5	702	77	41	354	11	483
16	232	Закрите акціонерне товариство	112	3	965	6	1086	69	4	831	14	918	34	5	624	16	679
17	235	Державна акціонерна компанія (товариство)	3	0	2		5	2	1	2	2	7	2	0	0	0	2
18	240	Товариство з обмеженою відповідальністю	12613	93	17655 3	2657	19191 6	11777	625	19413 7	4823	21136 2	10117	773	17108 2	6022	187994
19	250	Товариство з додатковою відповідальністю	265	74	533	8	880	243	96	560	24	923	216	94	545	29	884
20	260	Повне товариство	305	5	273	3	586	103	237	246	5	591	46	261	171	10	488
21	270	Командитне товариство	27	1	135	3	166	21	1	147	5	174	12	1	121	4	138
22	300	Кооперативи	0	0	90	1	91	1	0	60	2	63	0	0	30	1	31
23	310	Виробничий кооператив	59	0	812	19	890	49	0	834	34	917	40	0	660	38	738
24	330	Споживчий кооператив	2	0	134		136	1	0	121	2	124	2	0	162	4	168

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
25	340	Сільськогосподарський виробничий кооператив	209	0	459	1	669	180	0	500	3	683	148	1	416	13	578
26	350	Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	2
27	430	Комунальна організація (установа, заклад)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
28	435	Приватна організація (установа, заклад)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	307	26	334
29	440	Організація, об'єднання громадян	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7	1	8
30	510	Асоціація	16	0	453	3	472	11	0	486	8	505	11	0	403	8	422
31	520	Корпорація	31	0	226	0	257	28	0	219	1	248	24	0	175	8	207
32	530	Консорціум	6	0	19	0	25	6	0	20		26	6	0	16	0	22
33	540	Концерн	16	0	64	1	81	17	0	68	2	87	14	0	63	0	77
34	550	Холдингова компанія	0	1	1	0	2	1	1	1		3	1	1		0	2

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
35	590	Інші об'єднання юр. осіб	20	0	206	3	229	20	0	198	6	224	14	0	169	7	190
36	820	Спілка, об'єднання громадян	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
37	915	Товарна біржа	36	0	211	7	254	31	0	216	10	257	26	4	179	19	228
38	925	Кредитна спілка	355	0	158	2	515	337	6	165	3	511	267	10	139	2	418
39	930	Споживче товариство	165	0	2659	26	2850	140	0	2741	59	2940	100	0	2530	64	2694
40	935	Спілка споживчих товариств	34	0	229	1	264	28	0	227	7	262	19	0	238	5	262
41	940	Недержавний пенсійний фонд	8	0	2	0	10	11	15	6	0	32	0	39	2	0	41
42	995	Інші організаційно-правові форми	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	63	3	66
		Усього	23581	1768	306966	5339	337654	21259	3392	327062	9156	360869	17955	3435	284769	11831	317990
		Питома вага, %	6,98	0,52	90,91	1,58	100	5,89	0,94	90,63	2,54	100	5,65	1,08	89,55	3,72	100

Зовсім інша картину ілюструють дані за 2014 рік, який можна охарактеризувати скороченням кількості юридичних осіб у порівнянні з 2013 роком на 42881 одиницю, у т.ч. зменшення великих та середніх підприємств складає 3263 одиниці та СМП на загальній системі оподаткування на 42293 одиниці, а в цілому за 2014 рік на 45556 одиниць. Однак, слід зазначити, що відбулося зростання кількості СМП, які обрали спрощену систему оподаткування, на 2675 одиниць, що частково нівелювало загальне зменшення. Ми передбачаємо, що дане зменшення насамперед обумовлено політичною та економічною нестабільністю та іншими факторами, які призвели до зменшення обсягу доходів суб'єктів господарювання та, як наслідок, їх переходу до складу СМП на спрощену систему оподаткування.

Однак, не можна також не відзначити зростання кількості та частки великих та середніх підприємств, які віддали перевагу вітчизняним П(с)БО. Так, у 2013 році в порівнянні з 2012 роком збільшення склало 0,42%, у 2014 році в порівнянні з 2013 роком 0,13%, а в цілому за досліджуваний період збільшення складає 0,55%.

Викладені вище структурні зміни у частках суб'єктів господарювання, які обрали вітчизняні П(с)БО або МСФЗ, за словами Д. Прохазки, можна пояснити, спираючись на теорему виявлених переваг (*revealed preferences theorem*) П. Самуельсона, тобто привалюванням очікуваних вигід (переваг) над витратами від впровадження МСФЗ [3, с. 102].

До основних переваг застосування МСФЗ В.П. Пантелєєв включає можливість залучення міжнародних ринків капіталу; високоінформативну та корисну для користувачів звітність; скорочення часу та ресурсів необхідних для розробки комплексу національних стандартів; створення основи для зміцнення та розвитку бухгалтерського професії [5, с. 22-27].

Але на шляху отримання зазначених переваг в Україні постає ряд проблем, які пов'язані з оточуючим економічним середовищем; людським фактором, а саме рівнем професійної підготовки бухгалтерів щодо складання фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ; відсутністю структур, які повинні активно взаємодіяти з Комітетом з міжнародних стандартів. На підставі наведених блоків проблем Р.В. Кузіна робить висновок, що «перехід на МСФЗ повинен мати не «декларативний» характер, а бути поступальним процесом за

наявності відповідного інституціонального механізму в Україні» [7, с. 76-80].

Такої з думки дотримується й Д. Прохазка, адже, якість обліку більш залежить від стимулів та правового регулювання (*inforcement regime*) більш ніж від якості стандартів обліку, та широке розповсюдження вигід від гармонізації облікової системи не може бути гарантованим. Дане твердження вельми актуально щодо України, якій притаманні низька якість правового регулювання та недостатній рівень стимулювання вітчизняних суб'єктів господарювання складати якісну транспарентну фінансову звітність. Також, автор зазначає, що сучасні дослідження мають тенденцію щодо завищення вигід та недооцінювання витрат, пов'язаних з імплементацією МСФЗ [3, с. 104].

Занепокоєння щодо ефективної реалізації МСФЗ у країнах де відсутня, або недостатньо розвинута інституціональна структура боротьби з корупцією та забезпечення контролю висловлюють також Anna Alon та Peggy D. Dwyer. Адже, за таких умов, прийняття МСФЗ буде більш так би мовити «прикрашенням вітрин» (*window-dressing*), ніж бажанням покращити фактичний стан фінансової звітності [1].

Отже, можна зробити висновок, що зазначене вище зростання кількості великих та середніх підприємств, які використовують локальні П(с)БО, насамперед пов'язано з перевищенням витрат щодо підготовки фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ над очікуваними, але не отриманими вигодами від їх застосування.

Наступним питанням нашого дослідження виступає визначення структури за організаційними формами суб'єктів економіки, які зобов'язані застосовувати МСФЗ, або самостійно визначили доцільність їх використання.

Однак, дещо проблематичним стає завдання визначення за даними табл. 1 кількості публічних акціонерних товариств, які відповідно до Закону України зобов'язані застосовувати МСФЗ. Насамперед це пов'язано з тим, що у Додатку 1 до НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» однією з ознак виступає «Організаційно-правова форма господарювання за КОПФГ». Згідно до Держаного класифікатору України «Класифікація організаційно-правових форм господарювання» ДК 002:2004 до переліку господарських товариств включено акціонерні товариства (код 230) та

відкриті й закриті акціонерні товариства (коди 231 та 232 відповідно) з посиланням на те, що «чинним законодавством не передбачається створення та державна реєстрація нових підприємств та організацій з такими організаційно-правовими формами» [13].

Починаючи з 2015 року набуває чинності Національний статистичний класифікатор «Статистичний класифікатор організаційних форм суб'єктів економіки» (СКОФ), затверджений Наказом Державної служби статистики №271 від 29.09.2014 р. [14], головні завдання якого пов'язані із формуванням державних інформаційних систем і ресурсів, забезпеченням міжвідомчого інформаційного обміну, аналізом і узагальненням статистичної та адміністративної інформації щодо державної реєстрації та результатів економічної діяльності суб'єктів. Але, справедливо постає питання, чому даний класифікатор по аналогії з КОПФГ відносно відкритих та закритих акціонерних товариств не відокремлює публічні та приватні акціонерні товариства, що значно б підвищило рівень інформативності статистичних спостережень. При цьому також слід відзначити, що зміна даної ознаки не знайшла відображення у Додатку 1 до НП(с)БО 1, що обумовлює необхідність доопрацювання та приведення у відповідність нормативної бази з цього питання.

Вище викладені обмеження примушують зробити допущення, що кількість публічних акціонерних товариств умовно дорівнює кількості акціонерних товариств (код 230), яка складають фінансову звітність за МСФЗ, тобто 2243 одиниць, або 9,51%; у 2012 році, 1774 та 1456 одиниць, або 8,34% та 8,09% у 2013 й 2014 роках відповідно. Однак, звернувшись до даних НКЦПФР України, які наводять кількість зареєстрованих акціонерних товариств за їх типами (табл. 2), наочними становяться цілий ряд відмінностей [15; 16; 17; 18, с. 54]:

- по-перше, різниця між загальною кількістю зареєстрованих акціонерних товариств за даними НКЦПФР і Державної служби статистики, що можна пояснити тільки недосконалістю функціонування та інформаційного обміну державних інститутів;

- по-друге, загальна кількість зареєстрованих акціонерних за двома базами даних, суттєво відрізняється від кількості зазначених акціонерних товариств, які подають фінансову звітність до органів Державної служби статистики (табл.1). Наприклад, загальна кількість зареєстрованих акціонерних товариств у 2012 році за даними

Держаної служби статистики складає 25531 одиницю, при цьому їм подало фінансової звітності всього 9178 одиниць, що складає лише 35,95%; за даними НКЦПФР відповідно 25271 одиницю та 36,32%. Дані розрахунки тільки підтверджують факт недосконалості функціонування вітчизняних інституціональних механізмів, правого регулювання та відсутністю стимулів щодо суб'єктів господарювання взагалі подавати свою фінансову звітність, не говорячи вже про її якість. Таким чином, на нашу думку, більш обґрунтованим щодо характеристики процесу впровадження МСФЗ є використання масиву даних Державної служби статистики, відносно поданої їм фінансової звітності, які наведені в табл. 1, за умови відсутності більш надійної інформації. В рамках цього підходу всі інші суб'єкти різних організаційних форм можна віднести до добровільних приймачів МСФЗ, серед яких більш вагомими є товариства з обмеженою відповідальністю (12613 одиниць, або 53% у 2012 році; 11777 одиниць, або 55% у 2013 році та 10117 одиниць, або 56% у 2014), приватні підприємства (1876, або 7,83% у 2012 році; 1669 одиниць, або 7,85% у 2012 році та 1397 одиниць, або 7,76% у 2014 році), комунальні підприємства (1805 одиниць, або 7,65% у 2012 році; 1659 одиниць, або 7,8% у 2013 році та 1400 одиниць, або 7,78% у 2014 році) та державні підприємства (1533 одиниць, або 6,5% у 2013 році; 1523 одиниць, або 7,16% у 2013 році та 1328 одиниць, або 7,38% у 2014 р.).

Таблиця 2

Кількість зареєстрованих акціонерних товариств за їх типами

складено автором на підставі [15; 16; 17; 18, с. 54]

№ з/п	Організаційно-правова форма суб'єкта господарювання	Кількість зареєстрованих суб'єктів господарювання, одиниць					
		2012		2013		2014	
		НКЦПФР	Державна служба статистики	НКЦПФР	Державна служба статистики	НКЦПФР	Державна служба статистики
1	Акціонерні товариства	25271	25531	24493	24813	22852	23110
2	ВАТ	3949	X	3367	X	2917	X
3	ПАТ	3314	X	3576	X	3501	X
4	ЗАТ	13714	X	13067	X	12225	X
5	ПрАТ	4294	X	4483	X	4209	X

Підводячи підсумок проведеного аналізу структури суб'єктів господарювання, які застосовують МСФЗ, можна зробити висновок, що левина доля з них припадає на, так би мовити, «добровольців» (*voluntary IFRS adoption*), а саме у 2012 році їх питома вага складає 90,49%, у 2013 році 91,66% та у 2014 році 91,91%. Не зайвим буде зазначити, що дане структурне співвідношення є дуже вражаючим, що стає підставою для визнання широкого розповсюдження МСФЗ в Україні обумовленого впливом глобалізаційних та, передусім, євроінтеграційних процесів.

Проведення дослідження процесу впровадження МСФЗ в Україні дозволило зробити наступні висновки та сформулювати перспективи подальших розробок.

1. Теоретичну основу процесу впровадження МСФЗ Україні складають декілька економічних теорій, а саме інституціональної та теорії ресурсної залежності на ранньому етапі, та економічної теорії мереж за часів глобального розповсюдження МСФЗ в європейському регіоні.

2. Виходячи з визнаної теоретичної основи, передумовами, які сприяли або визначили необхідність провадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні на ранньому етапі виступає транснаціональний тиск міжнародних організацій, схильність до якого була обумовлена ресурсною залежністю, що була притаманною усім пост-радянським країнами у період руйнування соціалістичної системи та набуття незалежності.

На наступному етапі, передумовою досліджуваного процесу можна визнати глобальне розповсюдження МСФЗ в країнах Європейського Союзу, що сприяло створенню, так би мовити, «мережі МСФЗ», та визнання МСФЗ у якості «продукту з мережевими ефектами».

3. Визнане широке розповсюдження використання МСФЗ для складання фінансової звітності серед великих та середніх підприємств, які зобов'язані їх імплементувати або самостійно визначили доцільність цього процесу, обумовлює нагальну потребу вирішення кола проблем пов'язаних з людським фактором та налагодженням функціонування інституціонального механізму щодо їх впровадження та дотримання.

4. Унаочнюються проблеми здійснення аналізу та узагальнення статистичної та адміністративної інформації щодо державної реєстрації та результатів економічної діяльності суб'єктів на рівні країни, що підтверджує факт недосконалості функціонування вітчизняних інституціональних механізмів стосовно обміну інформаційними ресурсами, правого регулювання та, передусім, відсутності стимулів щодо суб'єктів господарювання подавати свою фінансову звітність. Слід, відзначити, що така плутанина неминуче відкладає відбиток на репутації країни та призводить до відсутності величезного обсягу індикаторів розвитку країни, які наводить Світовий банк (*World Development Indicators*).

5. Обумовлена необхідність доопрацювання Національного статистичного класифікатора «Статистичний класифікатор організаційних форм суб'єктів економіки» відносно акціонерних товариств, а саме визначення їх типів (публічних та приватних) по аналогії до його попередника відносно відкритих та закритих акціонерних товариств, що дозволить підвищити рівень інформативності даного ресурсу та визначити кількість суб'єктів господарювання, які зобов'язані застосовувати МСФЗ згідно норм Закону України.

6. Запропоновано з метою приведення у відповідність до нормативної бази змінити наведену у Додатку 1 до НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» ознаку «Організаційно-правова форма господарювання за КОПФГ», на «Організаційна форма суб'єкта економіки за СКОФ» згідно з Національним статистичним класифікатором «Статистичний класифікатор організаційних форм суб'єктів економіки».

Отриманні результати аналізу процесу впровадження МСФЗ в подальшому будуть використані для дослідження цього явища на регіональному рівні, що дозволить виявити детермінанти процесу прийняття МСФЗ враховуючи відмінності у їх економічному розвитку.

Також, у рамках економічної теорії мереж, емпіричного дослідження на національному рівні та рівні суб'єктів господарювання потребують «мережеві ефекти», які вплинули на їх рішення щодо застосування МСФЗ.

Список використаної літератури

1. Alon A. Early Adoption of IFRS as a Strategic Response to Transnational and Local Influence /A. Alon, P. D. Dwyer // *The International Journal of Accounting*. – 2014. – Vol. 49. – Pp. 348-370.

2. Romanna K. Why Countries Adopt International Financial Reporting Standards? / K. Romanna, E. Setten // *Working Papers*. – 2009. – No. 09-102. – 49 p.

3. Prochazka D. The development of capital markets of new countries after IFRS adoption. / D. Prochazka, J. Pelak // *Socio-economic Research Bulletin*. - 2014, Issue 4 (55). – Pp. 97-108.

4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Голов, В. Костюченко. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с.

5. Пантелеев В.П. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Монографія / В.П. Пантелеев. – Х.: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2011. – 328 с.

6. Ловінська Л.Г. Вплив євроінтеграційних процесів на розвиток бухгалтерського обліку та звітності в Україні/ Л.Г. Ловінська // *Фінанси України*. – 2014. - №9. – С. 21-30.

7. Кузіна Р.В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку: Монографія / Р.В. Кузіна. – Херсон: Грінь Д.С., 2015. – 416 с.

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. №73: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

9. Постанова Правління НБУ №452 від 24.12.1997 р. «Про порядок переходу на новий план рахунків бухгалтерського обліку, форми фінансової та статистичної звітності та режим роботи в перехідний період»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/va452500-97>.

10. Розпорядження Кабінету Міністрів України №911-р від 24.10.2007 р. «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.

11. Закон України «Про бухгалтерський облік и фінансову звітність в Україні»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

12. Відповідь на Запит до державної служби статистики України «Щодо кількості суб'єктів господарювання юридичних осіб за організаційно-правовими за 2012-2014 рр. в Україні, які надають фінансову звітність складену відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності або П(с)БО України до органів державної статистики» № 10/15-068 від 07.10.2015 р.

13. Державний класифікатор України. Класифікація організаційно-правових форм господарювання. ДК 002:2004: [Електронний ресурс]/ Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua> . – Назва з екрану.

14. Національний статистичний класифікатор. Статистичний класифікатор організаційних форм суб'єктів економіки: [Електронний ресурс]/ Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua> . – Назва з екрану

15. Річний звіт НКЦПФР «Інновації для розвитку ринку». [Електронний ресурс]/ Офіційний веб-сайт НКЦПФР. – Режим доступу: http://nssmc.gov.ua/user_files/content/58/1370875350.pdf. – Назва з екрану.

16. Річний звіт НКЦПФР 2013. Рух ринку цінних паперів України до світових стандартів задля економічного зростання держави. [Електронний ресурс]/ Офіційний веб-сайт НКЦПФР. – Режим доступу: http://nssmc.gov.ua/user_files/content/58/1402491205.pdf. – Назва з екрану.

17. Річний звіт НКЦПФР за 2014 рік. Ринок цінних паперів. Європейський вибір: нові можливості зростання. [Електронний ресурс]/ Офіційний веб-сайт НКЦПФР. – Режим доступу: http://nssmc.gov.ua/user_files/content/58/1434454281.pdf. – Назва з екрану.

18. Україна в цифрах у 2014 році: Статистичний збірник. – Київ: Державна служба статистики, 2014. – 238 с.

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ – ОГЛЯД ЗМІН У ЗВ'ЯЗКУ З ОНОВЛЕННЯМ МСФЗ 9 (IFRS 9)

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими і практичними завданнями. Одними із найбільш цікавих і складних об'єктів бухгалтерського обліку як у вітчизняній, так і в міжнародній практиці є фінансові інструменти. Як відомо, до числа фінансових інструментів відносяться вельми різноманітні фінансові активи, складові власного капіталу й зобов'язання – це й фінансові інвестиції в акції, і придбані боргові цінні папери, і дебіторська заборгованість, і інструменти власного капіталу, і фінансові зобов'язання, і похідні фінансові інструменти тощо. Невипадково, що нормативне регулювання їх обліку і розкриття інформації у фінансовій звітності завжди викликало безліч питань.

Нещодавно, а саме - 24.07.2014 р., - відбулася знакова подія – був випущений цілком оновлений Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти», який повністю замінив МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Процес заміни МСБО 39 новим МСФЗ 9 був достатньо довготривалим, поетапним і ось він, на кінець, завершився. Питання, що будуть регулюватися новим МСФЗ 9, стосуються вимог щодо визнання й оцінки фінансових інструментів, порядку визначення й обліку їх знецінення, механізму обліку припинення і хеджування. У новому стандарті забезпечено комплексний підхід до розкриття основних аспектів обліку фінансових інструментів. Практичне застосування МСФЗ 9 планується з 1.01.2018 р., хоча рекомендоване його дострокове застосування. Дата запровадження МСФЗ 9 в оновленому вигляді в певній мірі відстрочена. Однак, якщо взяти до уваги, що зміни в стандарт носять характер таких, що в певній мірі полегшують облік, оскільки дозволяють отримати чітке розуміння класифікації та підходів до оцінки і знецінення фінансових інструментів, ознайомлення зі змінами в цей стандарт вважаємо актуальним вже зараз. І, на наш погляд, доречним здається саме довгострокове застосування цих змін на практиці. До того ж, важливість дослідження