

УДК 657
JEL M 40
DOI: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2023/223-2/5>

Богдан ЗАСАДНИЙ, д-р екон. наук, доц.
ORCID ID: 0000-0002-5308-7248
e-mail: b_zasadnyi@knu.ua

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна

Олександр КИРИЛЛОВ, асп.
ORCID ID: 0009-0000-3770-0156
e-mail: 19sasha1996@gmail.com

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ У КОНТЕКСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Вступ. Визначено базові характеристики міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які впливають на процес стандартизації облікової інформації, виокремлено основні аспекти впровадження МСФЗ у практику ведення бухгалтерського обліку та описано головні можливості стандартизації облікової інформації суб'єктів господарювання в Україні. Особливу увагу приділено ролі облікової політики та її структурних елементів у процесі стандартизації облікової інформації. Об'єктом дослідження виступає облікова інформація, а також сукупність явищ і процесів, пов'язаних з її формуванням і використанням у процесі функціонування суб'єкта господарювання.

Методи. Для уточнення і деталізації окремих аспектів реалізації МСФЗ у сучасних умовах господарювання застосовано метод дедукції та індукції, історичний і логічний методи, а також метод порівняння. Для збору довідкових матеріалів щодо гармонізації та уніфікації бухгалтерського обліку було використано метод інформаційного моделювання. Статистичний аналіз був застосований для дослідження основних характеристик масових явищ і процесів, пов'язаних із впровадженням МСФЗ в Україні. Комбінування різних методів сприяло отриманню повної та репрезентативної оцінки стану впровадження МСФЗ у діяльність суб'єктів господарювання України.

Результати. Результати дослідження виявили головні аспекти впливу МСФЗ на стандартизацію облікової інформації підприємства, що стали основою для вдосконалення бухгалтерських практик і впровадження відповідних змін у бухгалтерську систему підприємства з метою відповідності міжнародним стандартам.

Висновки. Представлене дослідження сприяє кращому розумінню важливості МСФЗ у сучасному бізнес-середовищі, а також допомагає впроваджувати їх на практиці відповідно до національних реалій та вимог. Результати можуть бути корисними для фахівців у сфері обліку та аудиту, керівників підприємств та органів фінансового контролю для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Ключові слова: облікова інформація, міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), облікова політика, уніфікація, гармонізація.

Вступ

У сучасних умовах функціонування національної економіки зростають вимоги до якості інформаційно-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання, особливо це стосується системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які є найважливішим джерелом економічної інформації. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні спрямовано на вдосконалення обліково-аналітичного інструментарію, підвищення якості облікової інформації, її достовірності та забезпечення прозорості ведення бізнесу. Обов'язковість застосування МСФЗ суб'єктами господарювання в Україні розпочато в 2012 р. з метою узгодження національної системи фінансової звітності з найкращими міжнародними практиками, а також підвищення прозорості та порівнянності інформації фінансової звітності. Відтоді застосування МСФЗ для визначеного переліку суб'єктів господарювання є обов'язковим процесом, що супроводжується багатьма викликами та можливостями в контексті міжнародної економічної інтеграції.

В Україні застосування МСФЗ здійснюється за двома напрямками: на їхній основі сформовано національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Згідно з вимогами законодавства суб'єкти, що становлять суспільний інтерес (банки, страхові компанії, підприємства з іноземними інвестиціями тощо), публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, материнські підприємства груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес, материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств, а також підприємства, які провадять господарську

діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, зобов'язані складати фінансову звітність відповідно до МСФЗ. Впровадження МСФЗ в Україні стало значним кроком вперед для системи фінансової звітності та створило багато можливостей для компаній та зацікавлених сторін. У контексті впровадження МСФЗ в Україні потребує наукового обґрунтування та вирішення завдання щодо внутрішньої стандартизації процесу підготовки облікової інформації суб'єктів господарювання.

Огляд літератури. Сутність поняття "стандартизація облікової інформації" щодо процесу формування змісту облікової інформації детально досліджується в працях вітчизняних вчених, які вказують на відсутність єдиного погляду до його трактування в науковій літературі (Івахненко, 2020), при цьому стандартизація розглядається як діяльність переважно нормотворчого характеру (Бондар, 2019), (Гудзинський, 2008). Проте стандартизація вважається результатами діяльності, яка представлена обмеженим набором альтернативних методів для забезпечення гнучкості бухгалтерського обліку (Бенько, 2015), (Омецінська, 2016). Стандартизація бухгалтерського обліку є синергетичним результатом інтеграційних процесів в економіці та спрямовані на зближення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в різних країнах світу (Швець, 2015).

Публікації іноземних авторів охоплюють різноманітні погляди на МСФЗ, розкриваючи такі теми, як: прийняття і впровадження конкретних стандартів; концептуальна основа фінансової звітності; вплив МСФЗ на якість фінансової звітності, а також управління доходами (Musa, 2019), (Penela, Estevao, & Morais, 2022), (Mensah, 2021).

© Засадний Богдан, Кириллов Олександр, 2023

Запропоновано комплексний аналіз технічних і практичних питань, пов'язаних із застосуванням МСФЗ, надаючи розуміння складнощів і проблем, з якими стикаються компанії та зацікавлені сторони (Perera, & Tharapegiya, 2019), (Harakeh, 2018).

Однією з помітних тенденцій є збільшення уваги до взаємозв'язку між МСФЗ і звітністю про сталий розвиток, оскільки компанії відчувають тиск, щоб розкрити більше інформації про свої екологічні, соціальні та управлінські показники (ESG) (Farley, & Helen, 2021). Це свідчить про те, що на майбутній розвиток МСФЗ може вплинути необхідність вирішення проблем сталого розвитку та інтеграції нефінансової інформації у фінансову звітність (Segeola, & Dypowska, 2022).

Однак варто зазначити, що деякі статті можуть мати обмеження, наприклад, вузький фокус на конкретній країні чи галузі або відсутність емпіричних доказів на підтримку своїх тверджень. Окрім того, зважаючи на природу МСФЗ, яка постійно розвивається, деяка інформація або аналіз, представлені в статтях, можуть бути застарілими або неповними. Аналіз наукових публікацій показав широке висвітлення теоретичних і методичних питань щодо формування облікової політики як внутрішнього стандарту організації. Разом з тим недостатньо досліджено комплексний підхід до розробки внутрішніх стандартів формування облікової інформації, відсутнє єдине бачення до визначення складу, структури та порядку формування внутрішніх стандартів суб'єкта господарювання, а також не простежується стійкий зв'язок між ними та якісними характеристиками облікової інформації.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні характерних особливостей внутрішньої стандартизації облікової інформації, а також визначенні ролі норм і положень МСФЗ у цьому процесі.

Об'єктом дослідження виступає облікова інформація, а також сукупність явищ і процесів, пов'язаних з її формуванням і використанням у процесі функціонування суб'єкта господарювання.

Методи

Теоретичні аспекти стандартизації облікової інформації досліджувалися із застосуванням методів індукції і дедукції, за допомогою яких визначено місце МСФЗ у системі регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Історичний та логічний методи, а також метод порівняння використано при уточненні та деталізації окремих аспектів реалізації МСФЗ у сучасні умови господарювання українських підприємств. За допомогою методу синтезу узагальнено

розрізнені аспекти методики впровадження МСФЗ для окремих ділянок бухгалтерського обліку.

Для дослідження також використовувались специфічні методи: інформаційне моделювання (метод збору інформації) – для забезпечення дослідження довідковими матеріалами з питань гармонізації та уніфікації бухгалтерського обліку; аналіз ринкових даних – для дослідження ціни на акції та рівень інвестиційної привабливості компанії, що застосовують МСФЗ, а також як впровадження МСФЗ впливає на ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку; статистичний аналіз – для дослідження основних характеристик масових явищ і процесів, які стосуються ефективності впровадження МСФЗ.

Комбінування різних методів дослідження сприяло повному та репрезентативному оцінюванню стану впровадження МСФЗ у діяльність суб'єктів господарювання України.

Результати

Підвищенню якості облікової інформації сприяє процесний підхід до її формування, що передбачає ідентифікацію облікових процесів та управління ними для отримання заданого результату. Процесний підхід є одним з основоположних принципів загального менеджменту якості (*Total quality management* – TQM) – сучасної філософії управління. Цей підхід передбачає формування облікової інформації з мінімальними відхиленнями від заданих параметрів, визначаючи таким чином необхідність стандартизації самого процесу.

Особливістю облікової інформації є її використання на міжнародному, національному, галузевому та корпоративному рівнях. Багато користувачів та їхні різноспрямовані інтереси зумовили необхідність офіційної державної стандартизації облікової інформації. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", міжнародні стандарти фінансової звітності (англ. *International Financial Reporting Standards* – IFRS)) – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності (Верховна Рада України, 1999). МСФЗ визначають основні правила та принципи розробки, формування та складання фінансової звітності незалежно від географічного регіону країни, особливостей ведення бухгалтерського обліку та характерних ознак окремих ділянок підприємства (виробничий процес, система менеджменту, процес стратегічного планування тощо) (Міністерство фінансів України, 2013). Оцінювання тенденції впровадження МСФЗ серед підприємств Європейського Союзу за період 2008–2022 рр. наведено на рис. 1.

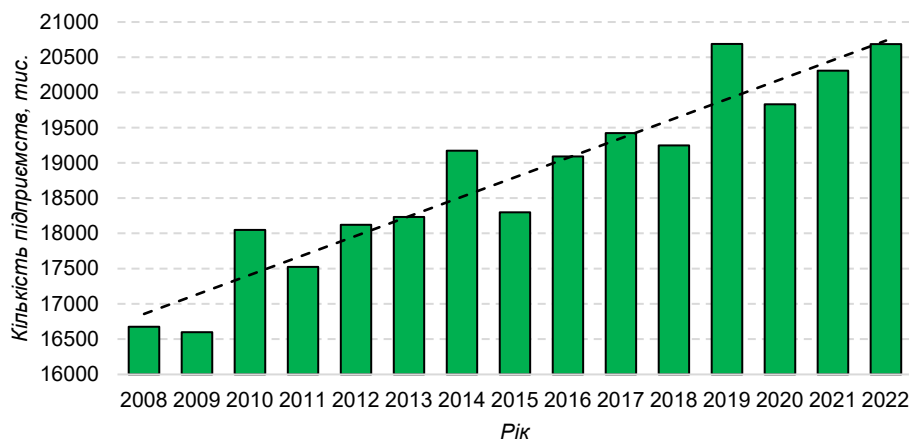


Рис. 1. Динаміка кількості підприємств ЄС, які використовували МСФЗ за 2008–2022 рр.

Джерело: складено автором.

Наявна статистична інформація ілюструє випадок, коли зростає кількість підприємств країн ЄС, які використовують МСФЗ, оскільки це гарантує збільшення прозорості та порівнянності фінансової звітності. Також це пов'язано з тим, що МСФЗ є системою бухгалтерського обліку, яка забезпечує більшу гнучкість у складанні фінансової звітності. Як наслідок, фінансова звітність, складена з використанням МСФЗ, зазвичай більш повна та інформативна, ніж звітність, складена за національними стандартами бухгалтерського обліку.

Іншим важливим наслідком прийняття МСФЗ в ЄС стала посиленна гармонізація практик фінансової звітності в державах-членах. Це було особливо важливо для транснаціональних корпорацій, які працюють у кількох країнах ЄС, оскільки їм більше не потрібно дотримуватися різних стандартів бухгалтерського обліку в кожній країні. Галузеву структуру підприємств ЄС, які використовували МСФЗ за період 2022 р. наведено на рис. 2.

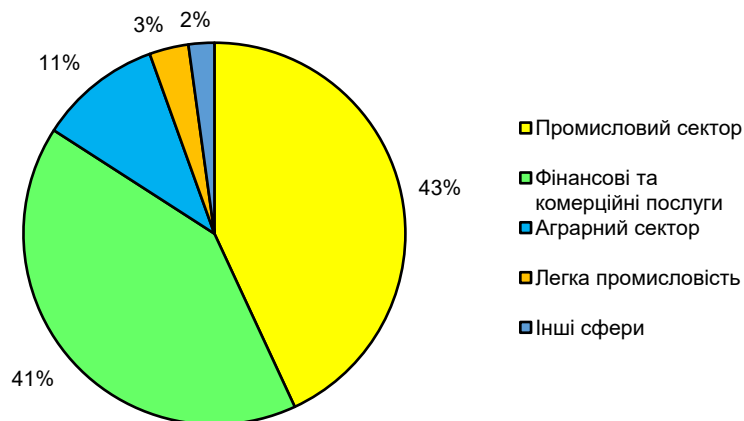


Рис. 2. Галузева структура підприємств ЄС, які використовували МСФЗ у 2022 р.

Джерело: складено автором.

За сферами економічної діяльності найбільшу роль у процесі впровадження МСФЗ відіграють підприємства промислового сектору (43 %) і підприємства, які надають фінансові та комерційні послуги (41 %). Прийняття МСФЗ також сформувало питання про роль національних регуляторів і потенційну втрату суверенітету над стандартами бухгалтерського обліку. Прийняття МСФЗ призвело до зменшення здатності національних регуляторів впливати на стандарти бухгалтерського обліку, а це, у свою чергу, до втрати контролю над практикою фінансової звітності. Однак загалом прийняття МСФЗ в ЄС стало позитивною подією, що зумовило підвищення прозорості та порівнянності фінансової звітності і сприяло більшій гармонізації стандартів бухгалтерського обліку в країнах-членах ЄС. Незважаючи на труднощі, пов'язані з впровадженням, вигоди від прийняття МСФЗ значно перевищили будь-які витрати. Однією з основних переваг прийняття МСФЗ є забезпечення вищого рівня прозорості та порівнянності фінансової звітності. Це важливо для інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін, які отримують доступ до більш достовірної і порівнянної інформації про фінансовий стан підприємств.

Впровадження МСФЗ також сприяє гармонізації стандартів бухгалтерського обліку в Україні зі стандартами Європейського Союзу. Це забезпечує більшу сумісність та порівнянність фінансової звітності між українськими компаніями та їхніми європейськими партнерами. Така гармонізація сприяє покращенню довіри до українського бізнесу і може спонукати до залучення іноземних інвестицій (Плікус, 2019). Хоча впровадження МСФЗ може створити певні труднощі для національних регуляторів, а також породити питання про втрату суверенітету над стандартами бухгалтерського обліку, у цілому переваги від цього процесу виходять на передній план.

Основні події та тенденції, пов'язані з впровадженням МСФЗ в Україні:

1. *Нормативно-правове регулювання.* Національна комісія з цінних паперів і фондового ринку (НКЦПФР) відповідає за нагляд із впровадження МСФЗ в Україні та забезпечення відповідності правилам і нормам. НКЦПФР випустила кілька інструкцій і директив щодо прийняття та впровадження МСФЗ, а також вимоги до підготовки та розкриття фінансової звітності, використання аудиторів і стандартів бухгалтерського обліку.

2. *Навчання та розвиток кадрового потенціалу.* Однією з головних проблем, з якою стикаються компанії в Україні, є брак кваліфікованих спеціалістів зі знаннями МСФЗ. Щоб вирішити цю проблему, були запуснені різні навчальні програми та ініціативи для підтримки розвитку навичок і знань МСФЗ серед бухгалтерів, аудиторів та інших фінансових спеціалістів. Наприклад, Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (АССА) створила спеціальний офіс в Україні для навчання та підтримки впровадження МСФЗ.

3. *Вплив на фінансову звітність.* Прийняття МСФЗ мало значний вплив на практику фінансової звітності українських компаній. Багатьом компаніям довелося переглянути свою облікову політику та практику для відповідності вимогам МСФЗ. Однак впровадження МСФЗ також привело до більшої прозорості та порівнянності фінансової звітності, що допомогло підвищити достовірність і надійність інформації, яка представлена у фінансовій звітності суб'єктів господарювання України.

4. *Виклики та можливості.* Незважаючи на те, що впровадження МСФЗ в Україні було в основному позитивним, існують проблеми, які необхідно вирішити. Деякі з проблем потребують посилення регулятивного нагляду та пралізовастосування, а також більшої гармонізації та наближення до міжнародних стандартів. Але існують можливості

для залучення іноземних інвестицій та економічного зростання української економіки, а також формується потенціал більшої інтеграції з міжнародними ринками.

Постулати реалізації положень МСФЗ для ведення бухгалтерського обліку в Україні наведено на рис. 3.

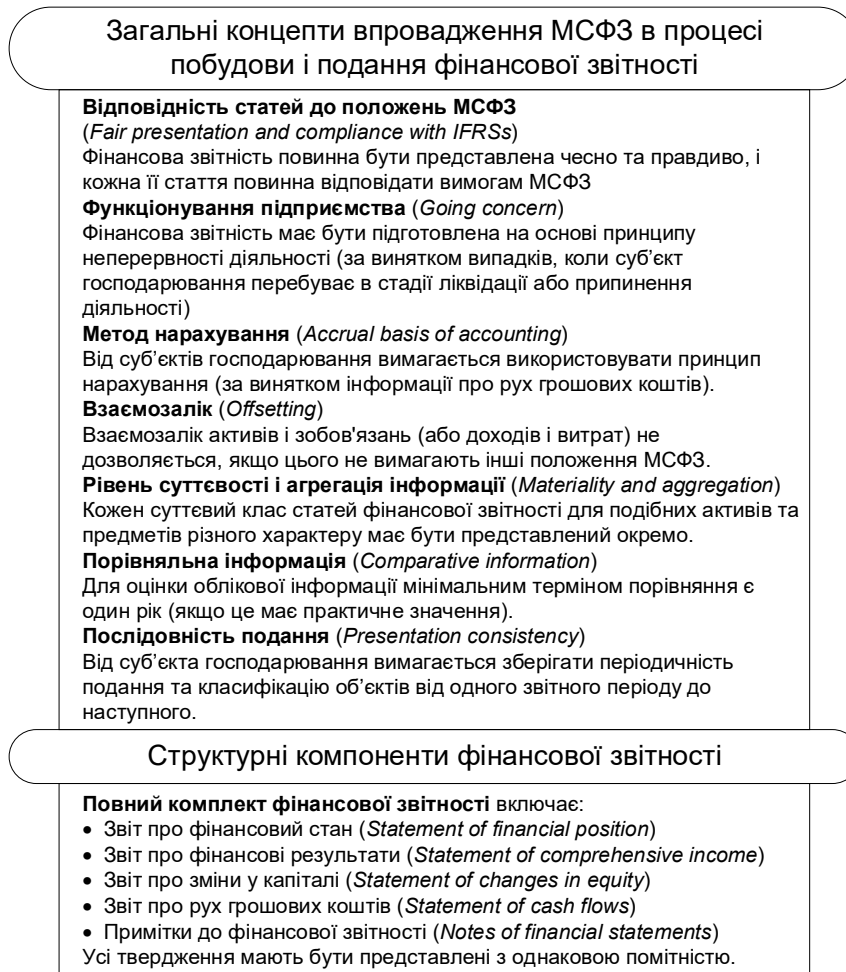


Рис. 3. Характерні особливості впровадження МСФЗ для ведення бухгалтерського обліку в Україні

Джерело: складено автором.

Міжнародні та національні стандарти формують загальні концепти, якими повинні керуватися бухгалтери підприємства під час організації бухгалтерського обліку. На сьогодні напрацьований достатньо широкий спектр стандартів, які регламентують майже всі питання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Але ці стандарти (як міжнародні, так і національні) мають зовнішній характер щодо підприємства. Формування "зовнішніх" стандартів є необхідною, але далеко не достатньою умовою забезпечення якості інформаційної системи, створення облікової інформації. Окрім "зовнішніх" мають бути і "внутрішні", що містять більш деталізовані принципи, які регламентують окремі аспекти обліку, ураховуючи специфічні особливості організації суб'єкта господарювання. Це зумовлює необхідність створення певного набору внутрішніх нормативних документів підприємства, які б дозволили ширше розкрити положення облікової політики підприємства. Необхідність внутрішнього нормативного регулювання випливає з недоліків міжнародних та національних стандартів, виявлених у результаті їхнього вивчення. Вони полягають у наступному:

- бухгалтерські стандарти містять колізії та не охоплюють усі аспекти ведення обліку;

- формують принципи обліку в загальному вигляді, тому їх необхідно конкретизувати стосовно окремого підприємства;

- містять багатоваріантність положень (і їхніх трактовок), тому підприємству необхідно вибрати ті варіанти, які будуть використовуватися;

- не враховують галузеві та географічні особливості функціонування окремих підприємств;

- можуть містити суперечливі норми, які вносять хаос до організації бухгалтерського обліку.

Внутрішні стандарти, навпаки, дозволяють конкретизувати загальні принципи стосовно видів об'єктів обліку, операційних і географічних сегментів; створити технологічну основу для виконання робіт, забезпечити отримання виконавцем відповідей на запитання "що робити" та "як робити". Окрім того, наявність внутрішніх нормативних документів створює передумови для реалізації двох найважливіших управлінських функцій: планування та контролю. Загальні умови формування та подання фінансової звітності відповідно до положень МСФЗ представлено на рис. 4.

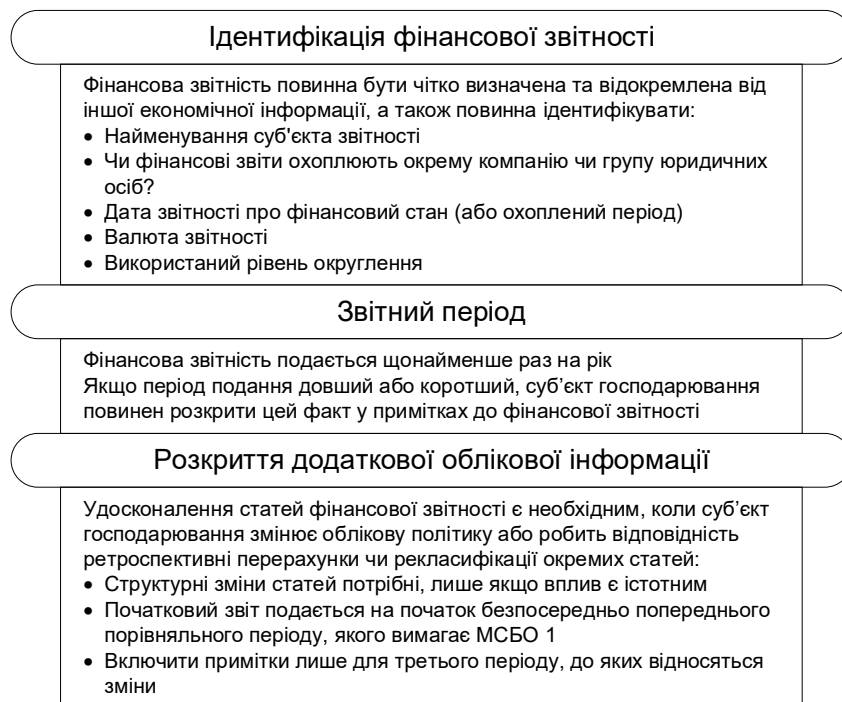


Рис. 4. Умови формування та подання фінансової звітності (відповідно до положень МСФЗ)

Джерело: узагальнено автором.

Згідно з вимогами законодавства України та МСФЗ фінансова звітність і консолідована фінансова звітність складаються на підставі таксономії фінансової звітності. Таксономія фінансової звітності містить склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають додатковому розкриттю. Таксономія фінансової звітності за міжнародними стандартами видається Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) (Міністерство фінансів України, 2022).

Адаптація внутрішніх стандартів до таксономії фінансової звітності може сприяти вдосконаленню систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, які допомагають запобігати фінансовому шахрайству та можливим помилкам в бухгалтерському обліку. Використання таксономії фінансової звітності може бути корисним для підвищення якості облікової інформації та гармонізації бухгалтерських стандартів на рівні окремих суб'єктів господарювання. Напрямами внутрішньої стандартизації обліку в контексті формування облікової інформації можна виділити такі: стандартизація фінансового обліку, стандартизація управлінського обліку, стандартизація статистичного обліку, стандартизація екологічного обліку та інші залежно від видів обліку, що застосовуються в організації (Терещенко, & Сніжко, 2011).

Для реалізації першого напрямку рекомендується самостійно розробляти систему ведення бухгалтерського обліку, що представляє собою сукупність внутрішніх нормативних актів, що регламентують процес ведення обліку. Сукупність внутрішніх нормативних документів може містити:

- 1) стандарти, що регламентують методичні аспекти бухгалтерського обліку;
- 2) стандарти з організації ведення бухгалтерського обліку, тобто організаційно-технічні стандарти;
- 3) класифікатори та довідники;
- 4) посадові інструкції, що регламентують діяльність конкретних працівників.

До першої групи рекомендуємо додати стандарти щодо складання звітності, які розкривають вимоги до порядку формування фінансової звітності. Як показує практика, потреба в розробці стандартів щодо складання фінансової звітності виникає на середніх, великих підприємствах, і особливо в холдингових структурах. Вони дозволяють: конкретизувати окремі статті, досить укрупнено представлені в зовнішніх нормативних актах; виділити та обґрунтувати особливості формування звітності в даній організації.

Групу стандартів з організації ведення бухгалтерського обліку можна розбити на окремі підгрупи:

- організаційні стандарти, що регламентують структуру бухгалтерського відділу і порядок її взаємодії з іншими підрозділами та організацією;
- технологічні стандарти, що визначають форми ведення бухгалтерського обліку, правила документування господарських операцій, порядок виконання первинних документів та реєстрів обліку;
- контрольні стандарти, які покликані насамперед забезпечити контроль правильності використання майна організації.

Як ілюстрацію організаційних стандартів можна запропонувати стандарт "Положення про структуру бухгалтерського відділу". У ньому насамперед буде зафіксовано: чи засновано бухгалтерську службу як структурний підрозділ організації; чи введено до штату посаду бухгалтера; чи передано на договірних засадах ведення бухгалтерського обліку централізованої бухгалтерії, спеціалізованої організації або бухгалтера-фахівця; чи веде бухгалтерський облік особисто керівник.

Виходячи зі специфіки та обсягів діяльності, умов господарювання та інформаційних потреб, суб'єкт господарювання має можливість, спираючись на МСФЗ, розробляти власні стандарти, які призначені для впорядкування діяльності організації та ведення нею бухгалтерського обліку. Наявність внутрішніх стандартів є вимогою законо-

давства. Якщо міжнародний стандарт визначає мінімально необхідні вимоги до бухгалтерського обліку, а також допустимі способи ведення бухгалтерського обліку, то внутрішні стандарти суб'єкта господарювання мають вичерпно і повно регламентувати облік конкретних об'єктів, виходячи зі специфіки його діяльності.

Таким чином, внутрішній стандарт можна визначити як офіційний документ суб'єкта господарювання, який регламентує порядок формування та/або встановлює необхідні якісні характеристики облікової та звітної інформації залежно від специфіки діяльності та умов господарювання суб'єкта.

Безперечно, головним документом внутрішніх стандартів є облікова політика, обов'язок формування якої закріплено на законодавчому рівні. Поняття "облікова політика" (*accounting policies*) має у своїй основі традиційне припущення американської правової доктрини обмеженості втручання держави в регулювання відносин суб'єктів господарювання із зацікавленими користувачами та пов'язана з реалізацією концепції самостійності суб'єктів господарювання при задоволенні потреб користувачів шляхом застосування ними альтернативних та диспозитивних норм правового регулювання бухгалтерського обліку (Бенько, 2016).

Офіційне трактування поняття "облікова політика" у вітчизняному бухгалтерському законодавстві відбулося в період початку реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку з метою забезпечити її відповідність принципам обліку та звітності, визнаним на міжнародному рівні. Сьогодні термін "облікова політика" став дуже поширеним у вітчизняній обліковій практиці. Розкриваючи зміст поняття "облікова політика", необхідно наголосити, що наведене визначення повною мірою корелює з поняттям методу бухгалтерського обліку. З іншого боку, якщо розглядати бухгалтерський облік як практичний вид діяльності, то елементи його методу – первинне спостереження та інвентаризація, оцінювання та калькуляція, рахунки та подвійний запис, баланс та підсумкове узагальнення облікової інформації – виступають як основні етапи облікового процесу в організації. Звідси випливає основний зміст облікової політики з метою створення системи бухгалтерського обліку для підприємства.

Аналіз нормативно-правових документів поряд із висновками, які випливають із практики бухгалтерського обліку, дозволяють говорити, що розуміння сутності облікової політики можливе лише за умови правильного осмислення цього поняття. У вузькому значенні облікова політика – це документ системи ведення бухгалтерського обліку, що відображає специфічні та варіантні способи бухгалтерського обліку, які застосовуються конкретною організацією. З іншого боку, облікова політика являє собою саму систему ведення бухгалтерського обліку в конкретній організації; у широкому значенні вона охоплює всю сукупність внутрішніх документів, що регламентують бухгалтерський облік на підприємстві, яка ширша, ніж наказ (розпорядження) з облікової політики (П'ятигорець, 2017).

Законодавчими та нормативними документами не регламентується порядок складання облікової політики. Організаціям надано право самим розробляти її положення, виходячи з вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та НП(С)БО. При цьому існує ряд елементів, наявність яких обов'язкова при затвердженні облікової політики, а саме:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для

його ведення (відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку та звітності);

- форми первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку і навіть, документів для корпоративної звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань організації;
- способи оцінювання активів та зобов'язань;
- правила документообігу та технології обробки облікової інформації;
- порядок контролю над господарськими операціями;
- інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Деякі з перелічених елементів – робочий план рахунків, форми первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку, форми документів внутрішньої бухгалтерської звітності, внутрішні документи, які регламентують порядок проведення інвентаризації, порядок здійснення внутрішнього контролю – можуть бути виділені самостійними стандартами для суб'єкта господарювання. Внутрішні стандарти суб'єкта господарювання можуть бути оформлені у вигляді окремих компонентів управлінської документації – наказів, розпоряджень, положень, регламентів, інструкцій, класифікаторів, довідників.

Нормативні документи в галузі бухгалтерського обліку не містять ні конкретизованого, ні рекомендованого набору управлінської документації. У зв'язку з цим вважаємо, що для однозначного розуміння термінології, яка використовується для позначення управлінської документації, уточнення окремих дефініцій, а також визначення галузі використання стосовно внутрішньої стандартизації процесу формування облікової інформації, необхідне формування спеціального переліку таких документів.

Створення внутрішніх стандартів, їхнього складу та структури базується на ієрархічному підході, який має трирівневу систему внутрішнього нормативного регулювання, виділяючи на першому рівні базові бухгалтерські стандарти (можуть збігатися з національними або міжнародними стандартами), на другому – стандарти обліку окремих об'єктів, на третьому – сукупність робочих інструкцій. Вирішення цієї проблеми не лежить у площині ієрархічної субпідрядності внутрішніх стандартів, а вимагає створення системоутворювальних взаємозв'язків внутрішніх стандартів, що розробляються. У зв'язку з цим окрему увагу слід приділити добору об'єктів стандартизації.

Із позиції процесного підходу об'єктами стандартизації виступають як обліковий процес загалом, так і його основні елементи, виявлення яких здійснюється у вигляді опису процесу формування облікової інформації (Zasadnyi, 2018). Таким чином, об'єкти стандартизації будуть пов'язані з рівнями управління процесом формування облікової інформації, а їхня структура залежить від ступеня декомпозиції облікового процесу:

- 1) стандарти, що регламентують процеси верхнього та проміжного рівнів;
- 2) стандарти, що регламентують операції облікового процесу.

Саме на рівні операцій процесу формування облікової інформації потрібна детальна регламентація діяльності, оскільки вона забезпечить прозорість формування облікової інформації та підвищить відповідальність виконавців. У контексті розуміння методу бухгалтерського обліку об'єкти внутрішньої стандартизації мають торкатися всієї сукупності етапів облікового процесу (первинне спостереження, вартісне вимірювання, поточне групування, підсумкове узагальнення облікової інформації) та об'єктів

бухгалтерського обліку (факти господарського життя, акти, зобов'язання, джерела фінансування діяльності економічного суб'єкта, доходи та витрати).

Звідси випливає необхідність їхнього структурування в розрізі організаційно-технічної та методичної складових. Якщо методична складова відображає, які саме правила використовуються суб'єктом господарювання для кваліфікації об'єкта бухгалтерського обліку, оцінювання його вартості, визначення дати визнання доходу, витрати або прийняття до обліку активу та зобов'язання, впливаючи на величину кінцевого фінансового результату діяльності, то організаційно-технічна компонента виступає інструментом стандартизації праці облікових

працівників та сприяє "технологічній" раціоналізації обліку на підприємстві.

Слід також акцентувати увагу на тому, що при формуванні внутрішніх стандартів необхідно розуміти взаємозв'язки, що виникають в обліковому процесі та впливають на якість результату, зокрема, взаємозв'язок етапів облікового процесу та якісних характеристик облікової інформації, що формуються. Синтезування процесного підходу та методології бухгалтерського обліку дозволило визначити склад внутрішніх стандартів суб'єкта господарювання у розрізі етапів облікового процесу та пов'язати їх з якісними характеристиками облікової інформації, що формуються (табл. 1).

Таблиця 1

Формування якісних характеристик облікової інформації

Етапи облікового процесу	Формування якісних характеристик облікової інформації та можливі обмеження	Внутрішні стандарти суб'єкта господарювання	
		Організаційно-технічна складова	Методична складова
Первинний облік (документування та інвентаризація)	– доречність (у частині змісту інформації, що формується); – надійність (у частині достовірності та повноти інформації, що формується); – своєчасність; – раціональність	1. Положення про відділ бухгалтерського обліку. 2. Посадові інструкції працівників бухгалтерії. 3. Облікова політика підприємства (організаційно-технічний розділ). 4. Альбоми форм первинної облікової документації. 5. Облікові номенклатури. 6. Інструкції та регламенти щодо заповнення первинних облікових документів. 7. Графік документообігу. 8. Регламенти закриття періоду	Використання методичної складової не передбачається
Поточний облік (оцінювання та калькуляція, рахунки і подвійний запис)	– доречність (у частині змісту та суттєвості інформації, що формується); – надійність (щодо достовірності, пріоритету змісту перед формою, нейтральності, обачності); – порівнянність; – раціональність	1. Облікова політика суб'єкта господарювання (організаційно-технічний розділ). 2. Положення про відділ бухгалтерського обліку. 3. Посадові інструкції працівників бухгалтерії. 4. Альбоми реєстрів бухгалтерського обліку. 5. Графік документообігу. 6. Робочий план рахунків. 7. Регламенти закриття періоду	1. Облікова політика підприємства (методичний розділ). 2. Стандарти обліку суб'єкта господарювання
Підсумковий облік (підсумкове узагальнення облікової інформації)	– доречність (у частині змісту та суттєвості інформації, що формується); – надійність (у частині повноти і нейтральності інформації, що формується); – порівнянність	1. Облікова політика підприємства. 2. Графік документообігу. 3. Положення про порядок формування фінансової звітності. 4. Посадові інструкції працівників бухгалтерії	

Джерело: складено автором на основі (П'ятигорець, 2017; Гудзинський, 2008; Івахненко, 2020).

Розробка внутрішніх стандартів – складний, тривалий і трудомісткий процес, що вимагає розуміння діяльності суб'єкта господарювання та глибокого аналізу норм законодавства. Однак їх використання дозволить:

- забезпечити прозорість процесу формування облікової інформації для користувачів;
- сформувати у користувачів – менеджерів різного рівня розуміння необхідності існування облікової системи як основи інформаційного забезпечення діяльності суб'єкта господарювання;
- підвищити достовірність і ступінь придатності облікової інформації для прийняття управлінських рішень;
- ув'язати процес формування облікової інформації з її якісними характеристиками;
- створити зрозумілу систему регламентації облікових робіт для виконавців, тим самим скоротити кількість

можливих помилок під час виконання облікових процедур та забезпечити взаємозамінність облікових працівників;

- розробити систему мотивації працівників бухгалтерської служби.

Дискусія і висновки

Аналізуючи параметри стандартизації облікової інформації, слід розуміти, що процес розробки внутрішніх нормативних документів слід розглядати не як разову акцію, а як постійну практику. Успішна стандартизація облікового процесу можлива лише за стандартизації всіх процесів організації. Із вищевказаного випливає необхідність стандартизації обліку на корпоративному рівні.

Вплив МСФЗ на стандартизацію облікової інформації можна визначити в таких аспектах:

1. Створення умов для порівнянності облікових показників. Однією з головних цілей впровадження МСФЗ

було підвищення порівнянності фінансових звітів різних компаній і юрисдикцій. Приймаючи єдиний набір високоякісних стандартів бухгалтерського обліку, компанії можуть надавати більш послідовну та порівнянну фінансову інформацію, що полегшує прийняття рішень інвесторами та іншими зацікавленими сторонами.

2. **Підвищення рівня прозорості інформації.** Прийняття МСФЗ зумовило зростання рівня прозорості фінансової звітності, оскільки від компаній вимагається розкривати більше інформації про свій фінансовий стан та результати діяльності, а це, у свою чергу, дозволяє знизити ризик шахрайства.

3. **Складність окремих аспектів обліку.** Хоча МСФЗ спростили деякі аспекти бухгалтерського обліку, загальна складність фінансової звітності зросла завдяки прийняттю МСФЗ. Це пояснюється тим, що у МСФЗ зазначено принципи, які вимагають від компаній застосовувати професійні судження та робити більш складні облікові оцінювання окремих об'єктів.

4. **Збільшення витрат.** Прийняття МСФЗ призвело до збільшення витрат для компаній, особливо на початкових етапах впровадження. Компаніям необхідно інвестувати в нові системи бухгалтерського обліку, перекаліфікувати персонал і найняти зовнішніх консультантів для додаткової підтримки.

5. **Можливості доступу до капіталу.** Прийняття МСФЗ допомогло покращити доступ до капіталу для компаній, особливо тих, що працюють у кількох юрисдикціях. Це пояснюється тим, що МСФЗ є загальноприйнятим стандартом бухгалтерського обліку в багатьох країнах, і інвестори частіше інвестують у компанії, які використовують МСФЗ у практиці ведення бухгалтерського обліку.

Висока якість стандартів, що охоплюють усі аспекти бухгалтерського обліку та звітності, послідовне та повне виконання їхніх положень забезпечують необхідну прозорість фінансової звітності для всіх потенційних користувачів. Повне розкриття інформації – гарантія прозорості звітності, без якої неможливо досягти необхідної довіри між суб'єктами ринкових структур. Надійність і прозорість інформації визначається високою якістю стандартів обліку та звітності, готовністю тих, хто складає звітність, неухильно дотримуватися встановлених стандартів.

Дослідження стандартизації облікової інформації базується на використанні норм та принципів МСФЗ, але для нього характерні обмеження, які стосуються окремих аспектів проблеми, які не були досліджені. Цими проблемами можна вважати:

- вплив МСФЗ на процес управлінського обліку та економічного аналізу;
- складнощі, які виникають у процесі стандартизації облікової інформації;
- створення інформаційної системи облікового забезпечення адаптації принципів МСФЗ;
- аналіз впливу дотримання МСФЗ на ефективність прийняття управлінських рішень.

Поставлені проблеми більш глибоко висвітлюють тематику як стандартизації бухгалтерського обліку в цілому, так і окремо облікової інформації, тому зазначені напрями є перспективними для подальших досліджень.

Внесок авторів: Богдан Засадний – концептуалізація, методологія, формальний аналіз, написання (перегляд та редагування тексту); Кириллов Олександр – концептуалізація, аналіз джерел, підготовка огляду літератури або теоретичних засад дослідження, написання (перегляд і редагування тексту).

Список використаних джерел

- Бенько, І.Д. (2016). Проблеми й перспективи застосування МСФЗ (IFRS) для малих та середніх підприємств. *Вісник Одеського національного університету. Серія "Економіка"*, 7(1), 168–172. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/15744>
- Бенько, М.М. (2015). Інформаційні технології як фактор інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту. *Економічний форум*, 1, 254–262. http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2015_1_44
- Бондар, М.І. (2019). Стратегічний управлінський облік ризиків: теоретичні та практичні аспекти. *Фінанси України*, 2, 69–81. http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2019_2_7
- Верховна Рада України. (1999). Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. (Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV). *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, № 40, ст. 365. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
- Гудзинський, О.Д. (2008). Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту. *Облік і фінанси АПК*, 3, 89–93.
- Івахненко, С.В. (2020). Розроблення технологій безперервного контролю фінансово-облікової інформації. *Наукові записки НаУКМА*, 1, 55–61.
- Міністерство фінансів України. (2013). *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"*. (Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 р.). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
- Міністерство фінансів України. (2022). *Переклад міжнародних стандартів фінансової звітності 2022 року та Концептуальної основи фінансової звітності*. https://www.mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_2022_updated-576
- Омецінська, І.І. (2016). Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*, 3, 131–141. http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2016_3_15
- П'ятигорець, Г.С. (2017). Закордонний досвід у формуванні облікової інформації про фінансовий результат діяльності підприємств залізничного транспорту. *Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. Проблеми економіки транспорту*, 13, 76–82.
- Плікус, І.І. (2019). Підприємництво та самостійна зайнятість в цифровій економіці: стан, проблеми та нові можливості. *Молодий вчений*, 11, 591–595. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/76558>
- Терещенко, Л.О., & Сніжко, О.С. (2011). Інформаційні технології в управлінні. *Інвестиції: практика та досвід*, 12, 28–31. http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2011_12_10
- Швець, В.Г. (2015). До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в умовах МСФЗ. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія "Економіка"*, 165, 5–10.
- Cereola, S.J., & Dynowska, J. (2022). The impact of IFRS 8, segment reporting, on the disclosure practices of Polish listed companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47, 25–36. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022.100466>
- Eurostat. (2022). *Market prices and the evolution of corporate leverage in the euro area*. <https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-statistical-working-papers/wks-03-22-176>
- Farley, A., & Helen, H.Y. (2021) The impact of IFRS adoption on the value relevance of accounting information in Saudi Arabia. *Accounting & Finance*, 62(2), 2839–2878. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/acfi.12902>
- Harakeh, M. (2018) The Differential Impact of IFRS Adoption on Aspects of Seasoned Equity Offerings in the UK and France. *Accounting in Europe*, 16, 106–138. <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1531141>
- Mensah, E. (2021). The effect of IFRS adoption on financial reporting quality: evidence from listed manufacturing firms in Ghana. *Economic Research – Ekonomika Istraživanja*, 34, 2890–2905. <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/1331677X.2020.1860109>
- Musa, A. (2019). The Role of IFRS on Financial Reporting Quality and Global Convergence: A Conceptual Review. *International Business and Accounting Research Journal*, 3(1), 67–76. <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/45995>
- Penela, D., Esteveao, J., & Morais, A.I. (2022). The Effect of IFRS Adoption on the Business Climate: A Country Perspective. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(12), 604. <https://www.mdpi.com/1911-8074/15/12/604>
- Perera, P., & Tharaperiya, G.Y. (2019) The Impact of IFRS Adoption on Quality of Accounting Information. *Kelaniya Journal of Management*, 8(1), 21–36. <https://kjm.sjoi.info/articles/abstract/10.4038/kjm.v8i1.7566/>
- Zasadnyi, B.A. (2018). The Methodology for Evaluating the Impact of Applying of IFRS on the Financial Status of Enterprises. *Business Inform*, 6, 269–274. http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2018_6_38

References

- Benko I.D. (2016). Problems and Perspectives of Applying IFRS for Small and Medium Enterprises. *Bulletin of Odessa National University. Series: Economics*, 168–172. [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_7\(1\)_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_7(1)_3) [in Ukrainian].
- Benko M.M. (2015). Information Technology as a Factor of Integration between Internal and External Audit. *Economic Forum*, 254–262. http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2015_1_44 [in Ukrainian].

- Bondar M.I. (2019). Strategic Management Accounting of Risks: Theoretical and Practical Aspects. *Finance of Ukraine*, 2, 69–81. http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2019_2_7 [in Ukrainian].
- Cereola, S.J., & Dynowska, J. (2022). The impact of IFRS 8, segment reporting, on the disclosure practices of Polish listed companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47, 25–36. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022.100466>
- Eurostat. (2022). *Market prices and the evolution of corporate leverage in the euro area*. <https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-statistical-working-papers/wks-03-22-176>
- Farley, A., Helen, H.Y. (2021) The impact of IFRS adoption on the value relevance of accounting information in Saudi Arabia. *Accounting & Finance*, 62(2), 2839–2878. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/acfi.12902>
- Gudzinsky, O. D. (2008). Theoretical Aspects of Forming the Accounting-Analytical Mechanism of Management. *Accounting and Finance of the Agro-Industrial Complex*, 3, 89–93.
- Harakeh, M. (2018) The Differential Impact of IFRS Adoption on Aspects of Seasoned Equity Offerings in the UK and France. *Accounting in Europe*, 16, 106–138. <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1531141>
- Ivakhnenkov, S.V. (2020). Development of Continuous Monitoring Technologies for Financial and Accounting Information. *Scientific Notes of NaUKMA*, 1, 55–61 [in Ukrainian].
- Mensah, E. (2021). The effect of IFRS adoption on financial reporting quality: evidence from listed manufacturing firms in Ghana. *Economic Research – Ekonomska Istraživanja*, 34, 2890–2905. <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/1331677X.2020.1860109>
- Ministry of Finance of Ukraine. (2013). *National Regulation (Standard) of Accounting 1 "General Requirements for Financial Reporting"* (Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated February 7, 2013 № 73). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].
- Ministry of Finance of Ukraine. (2022). *Translation of the 2022 International Financial Reporting Standards and the Conceptual Framework for Financial Reporting*. https://www.mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_2022_updated-576 [in Ukrainian].
- Musa, A. (2019). The Role of IFRS on Financial Reporting Quality and Global Convergence: A Conceptual Review. *International Business and Accounting Research Journal*, 3(1), 67–76. <https://www.um.edu.mt/library/oar/handle/123456789/45995>
- Ometinska, I.I. (2016). Accounting Information: Economic Essence and Criteria of Quality. *Bulletin of Ternopil National Economic University*, No. 3, 131–141. http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2016_3_15 [in Ukrainian].
- Penela, D., Esteve, J., Morais, A.I. (2022). The Effect of IFRS Adoption on the Business Climate: A Country Perspective. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(12), 604. <https://www.mdpi.com/1911-8074/15/12/604>
- Perera, P., Tharaperiya, G.Y. (2019) The Impact of IFRS Adoption on Quality of Accounting Information. *Kelaniya Journal of Management*, 8(1), 21–36. <https://kjm.sjoi.info/articles/abstract/10.4038/kjm.v8i1.7566/>
- Plikus, I.Y. (2019). Entrepreneurship and Self-Employment in the Digital Economy: Status, Issues, and New Opportunities. *Young Scientist*, 11, 591–595. <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/76558> [in Ukrainian].
- Pyatihorets, G.S. (2017). Foreign Experience in Forming Accounting Information on the Financial Results of Railway Transport Enterprises. *Collection of Scientific Works of Dnipro National University of Railway Transport named after Academician V. Lazaryan. Problems of Transport Economics*, 13, 76–82 [in Ukrainian].
- Shvets, V.G. (2015). On the Issue of Legal Support for Accounting and Financial Reporting under IFRS Conditions. *Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Series Economics*, 165, 5–10 [in Ukrainian].
- Tereshchenko, L.O., Snizhko, O.S. (2011). Information Technology in Management. *Investments: Practice and Experience*, 12, 28–31 [in Ukraine]. http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2011_12_10
- Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). On Accounting and Financial Reporting in Ukraine (Law of Ukraine dated July 16, 1999, № 996-XIV) *Vidomosti Verhovnoi Rady (VVR)*, N 40, st. 365. [in Ukrainian]. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
- Zasadnyi, B.A. (2018). The Methodology for Evaluating the Impact of Applying of IFRS on the Financial Status of Enterprises. *Business Inform*, 6, 269–274. http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2018_6_38

Отримано редакцією журналу / Received: 07.08.23
Прорецензовано / Revised: 27.09.23
Схвалено до друку / Accepted: 19.10.23

Bohdan ZASADNYI, DSc (Econ.), Assoc. Prof.
ORCID ID: 0000-0002-5308-7248
e-mail: b_zasadnyi@knu.ua
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

Oleksandr KYRYLLOV, PhD Student
ORCID ID: 0009-0000-3770-0156
e-mail: 19sasha1996@gmail.com
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

STANDARDIZATION OF ACCOUNTING INFORMATION IN THE CONTEXT OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS IMPLEMENTATION

Background. The article identifies the basic characteristics of IFRS, which affect the process of standardization of accounting information, highlights the key aspects of the implementation of IFRS in accounting practice, and describes the main opportunities for standardization of accounting information of business entities in Ukraine. Particular attention is given to the role of accounting policy and its structural elements in the process of standardizing accounting information. The object of the study is accounting information, as well as the set of phenomena and processes related to its formation and use in the operation of business entities.

Methods. In line with the study's objective to clarify and detail specific aspects of implementing IFRS in modern economic conditions, deductive and inductive methods, historical and logical methods, and the method of comparison were used. To gather reference materials regarding the harmonization and standardization of accounting, the information modeling method was employed. Statistical analysis was used to investigate the key characteristics of mass phenomena and processes related to the implementation of IFRS in Ukraine. The combination of various research methods helped to obtain a complete and representative assessment of the state of IFRS implementation in the activities of Ukrainian business entities.

Results. The study results have revealed the main aspects of the impact of IFRS on the standardization of accounting information, of a business entity, which became a basis for improving accounting practices and introducing appropriate changes in the accounting system of the business entity to comply with international standards.

Conclusions. This study contributes to a better understanding of the importance of IFRS in the modern business environment and helps to implement them in practice keeping on national realities and requirements. The findings may be useful for accounting and audit professionals, business managers, and financial control authorities in making strategic management decisions.

Keywords: accounting information, International Financial Reporting Standards (IFRS), accounting policy, uniformity, harmonization.

Автори заявляють про відсутність конфлікту інтересів. Спонсори не брали участі в розробленні дослідження; у зборі, аналізі чи інтерпретації даних; у написанні рукопису; в рішенні про публікацію результатів.

The authors declare no conflicts of interest. The funders had no role in the design of the study; in the collection, analyses or interpretation of data; in the writing of the manuscript; in the decision to publish the results.