

аудиторської перевірки та її результатів. Також важливим є підвищити рівень інформованості та знань керівників підприємств з питань аудиторських перевірок.

Як наслідок, зазначені проблеми аудиту фінансової звітності та шляхи їх вирішення можливо вирішити при дотриманні напрямів його вдосконалення. Насамперед, варто максимально наблизити методологічні засади бухгалтерського обліку до критеріїв міжнародних стандартів. Створити більш ефективну та надійну систему контролю якості аудиторських послуг не тільки аудиту фінансової звітності, а вітчизняного аудиту взагалі. Варто було б удосконалити методіку складання та ведення робочих документів аудитора та порядок реалізації результатів аудиторської перевірки. Не менш важливим є створення ефективної та досконалої системи на державному рівні щодо врегулювання реалізації результатів аудиторських перевірок.

Варто зауважити, що наявні вищезазначені проблеми під час проведення аудиту фінансової звітності дуже суттєво впливають на кінцевий результат перевірки, тобто, аудиторський висновок. Намагання наблизити вітчизняний бухгалтерський облік у відповідності з міжнародними стандартами та наявність нестабільної законодавчої бази створює багато проблем щодо проведення аудиту фінансової звітності, тому важливою є робота по вдосконаленню бухгалтерського обліку і звітності в Україні із застосуванням міжнародних стандартів обліку. Підсумовуючи дослідження проблематики аудиту фінансової звітності, варто зазначити, що виявлені основні напрями його вдосконалення. Їх впровадження в аудиторську діяльність вітчизняного аудиту сприятиме полегшенню проведення перевірок фінансової звітності суб'єктів господарювання і значно зменшить аудиторський ризик не виявлення помилок.

Список літератури

1. Петренко Н.І. Методика аудиту фінансової звітності та шляхи її удосконалення. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 1. С. 230-236.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2 серпня 2014 року № 48. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Шишкюєдова Н.Н. Ищем и устраняем ошибки в годовой отчетности. *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2004. № 3 (63). С. 18-37.
4. Амеліна Ю.Ю. Проблеми покращення якості аудиту фінансової звітності та напрями його вдосконалення в умовах міжнародних стандартів. *Управління розвитком*. 2011. № 2. С. 11-13.

Рилєєв С.В.

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Чернівецький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету
м. Чернівці, Україна*

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ МІЖНАРОДНИХ ТА НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ ЩОДО ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

В Україні, регламентація щодо складання Звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методами (обирається підприємством самостійно та зазначається у Наказі «Про облікову політику») здійснюється НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке замінило П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів, а також Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності. У міжнародній практиці, а також для ряду підприємств, які функціонують в Україні (підприємства, що становлять суспільний інтерес; публічні акціонерні товариства; суб'єкти господарювання, які провадять діяльність у видобувних галузях; підприємства, що провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначено Порядком подання фінансової звітності від 28.02.2000 р.

№ 419), цю роль регламентуючого документу виконує МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів».

Порівняльний аналіз основних положень щодо формування Звіту про рух грошових коштів, які містяться у МСБО 7 та НП(С)БО 1 наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Порівняння положень МСБО 7 та НП(С)БО 1 щодо формування Звіту про рух грошових коштів [2-4]

Категорія порівняння	МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Терміни	Грошові кошти	Готівка в касі, депозити до запитання
	Грошові потоки	Надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів
	Еквіваленти грошових коштів	Короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості
	Операційна діяльність	Основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю
	Інвестиційна діяльність	Придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів
Терміни	Фінансова діяльність	Діяльність, що спричиняє зміни розміру та складу вкладеного капіталу та запозичень суб'єкта господарювання
	Негрошові операції	Відсутнє. Присутній окремий розділ з даною назвою, що включає параграфи 43-44
	Рух грошових коштів	Відсутнє. Наведений термін «грошові потоки»
	Звіт про рух грошових коштів	Відсутнє. У розділі «Подання звіту про рух грошових коштів» зазначено, що даний звіт повинен відображати грошові потоки протягом періоду згідно з поділом діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову
Мета стандарту	Визначення вимог до надання інформації про минулі зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їх еквівалентів за допомогою звіту про рух грошових коштів, який розмежовує грошові потоки протягом періоду від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності	Визначення мети, складу і принципів складання фінансової звітності та вимог до визнання і розкриття її елементів
Обов'язковість застосування форми звіту	Надає лише загальні рекомендації щодо форми звіту	Форма звіту є затвердженою та обов'язковою для застосування. Наводиться у додатках 1-3 до НП(С)БО 1

Категорія порівняння	МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Методи складання	Прямий та непрямий, перевага надається прямому методу	Прямий та непрямий, підприємство самостійно обирає метод складання звіту та зазначає у Наказі «Про облікову політику»
Структура звіту	Розділ I. Рух коштів у результаті операційної діяльності Розділ II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності Розділ III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності	
Наявність у складі проміжної фінансової звітності	Передбачається складання повного обсягу фінансової звітності, що, згідно з МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», складається з чотирьох форм звітності та приміток	Передбачається складання скороченого обсягу фінзвітності, що складається лише з форми 1 та форми 2. Звіт про рух грошових коштів до проміжної фінансової звітності не включається
Відображення банківських овердрафтів	Банківські овердрафти можуть бути представлені як частина операційної діяльності, а банківські позики відносяться до фінансової діяльності	Банківські позики і овердрафти включаються до фінансової діяльності підприємства
Відображення отриманих дивідендів та %	Відображаються в складі фінансової та інвестиційної діяльності	Відображаються в складі інвестиційної діяльності
Відображення сплачених дивідендів та відсотків	Відображаються в складі фінансової та інвестиційної діяльності, сплачені дивіденди є компонентою грошових потоків від операційної діяльності	Відображаються в складі операційної та фінансової діяльності відповідно
Відображення сплати податку на прибуток	Класифікуються як грошові кошти від операційної діяльності лише у випадку, коли їх не можна конкретно ототожнити з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства	Відображаються у складі операційної діяльності. При цьому у формі звіту, складеного за непрямим методом, відображається безпосередньо сплачений податок на прибуток – ряд. 3580

Проведений співставний аналіз (табл. 1) показав, що:

1. Між МСБО та НП(С)БО простежується тісний зв'язок, оскільки в основу вітчизняних облікових стандартів взято міжнародний досвід.

2. До грошових коштів, відповідно до МСБО 7, належать готівка в касі та депозити до запитання, а згідно із НП(С)БО 1 – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання. Крім цього, у Примітках до річної фінансової звітності, а саме: у розділі VI «Грошові кошти» повинна розкриватися інформація щодо наявних на кінець року таких їх складових, як: готівка, поточний рахунок у банку, інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки), грошові кошти в дорозі, еквіваленти грошових коштів.

3. У МСБО 7 наведено поняття «грошові потоки», а у вітчизняному НП(С)БО 1 – «рух грошових коштів», хоча відмітимо майже 100 % тотожність цих понять.

4. Однією з відмінностей у категоріальному апараті є те, що у МСБО, на відміну від П(С)БО наведено таке поняття як «мала каса», зміст якої розкривається як «...сукупність готівкових коштів, що призначені для використання на господарчі потреби підприємства». У міжнародній практиці таке поняття використовують в системі управління невеликими статтями не передбачуваних витрат підприємства, що вимагають негайного розрахунку готівкою [1, с. 951]. У вітчизняній практиці оперують поняттям «ліміт каси» – граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час та забезпечити роботу на початку наступного робочого дня. Для підприємств, які не встановили собі ліміт каси, він вважається нульовим.

5. За МСБО відсутнє єдине положення щодо класифікації грошових потоків, тобто господарюючі суб'єкти самостійно їх класифікують залежно від особливостей фінансово-господарської діяльності та потреб управління.

6. За НП(С)БО 1 сплата податку на прибуток у Звіті про рух грошових коштів (за непрямим методом ряд. 3580 «Сплачений податок на прибуток», за прямим ряд. 3115 «Витрачання на оплату зобов'язань з податків та зборів»), відображається у складі операційної діяльності підприємства. Відповідно до положень МСБО 7, грошові потоки, що виникають від розрахунків за податком на прибуток суб'єктів господарювання, відображаються як рух грошових коштів від операційної діяльності, лише за умови, що їх не можна ідентифікувати як фінансова або інвестиційна діяльність.

7. Порядок відображення грошових потоків у фінансовій звітності відповідно до МСФЗ та МСБО носить лише рекомендаційний характер щодо правил оцінки та розкриття інформації у звітах. На відміну від міжнародних, вітчизняні облікові стандарти бухгалтерського обліку створюють та регламентують єдині правила подання та розкриття інформації, у т.ч. про грошові потоки, у фінансовій звітності для всіх підприємств (крім банків та державних установ). При цьому інформація подається у вигляді уніфікованого Звіту про рух грошових коштів за формами №3 (прямий метод складання) або №3-н (непрямий метод складання), що не завжди адекватно відображає специфіку функціонування підприємства та задовольняє інформаційні потреби суб'єктів, які приймають управлінські рішення.

8. У Звіті про рух грошових коштів, відповідно до НП(С)БО 1, отримані дивіденди та % відображаються у складі інвестиційної діяльності, а сплачені % та дивіденди – відповідно у складі операційної (додаткова стаття «Сплачені відсотки» рядок 3585 Звіту, складеного за непрямим методом) та фінансової діяльності. Відповідно до МСБО та МСФЗ, сплачені й отримані дивіденди та % можна віднести до інвестиційної й фінансової. Допустимою також, згідно з МСБО 7, є класифікація сплачених дивідендів як компонента грошових потоків від операційної діяльності для полегшення оцінки користувачами фінансових звітів здатності підприємства сплачувати дивіденди з грошових потоків від операційної діяльності [1, с. 952].

Враховуючи процеси, які розпочаті в Україні на початку ХХІ ст., спрямовані на мінімізацію розбіжностей у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності з міжнародною практикою, трактовані як «гармонізація», «стандартизація» та «імплементація», а також глобалізацію світової економіки, рано чи пізно, добровільно чи примусово кожному підприємству доведеться переходити на МСФЗ. Це стосується й формування звітності щодо грошових потоків суб'єктів господарювання. Чи не краще б було Україні, на зразок Грузії, яка з 01.01.2000 р., прийняти раніше у незмінній формі МСБО та МСФЗ ... !?

Список літератури

1. Губарик О.М. Інтерпретація поняття «грошові кошти та їх еквіваленти» за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. *Вісн. Миколаїв. нац у-ту ім. В.О. Сухомлинського*. 2017. Вип. 20. С. 950-953.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-07_ukr_2018.pdf (дата звернення 07.04.2020).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 «Проміжна фінансова звітність». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-34_ukr_2016.pdf (дата звернення 07.04.2020).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення 23.07.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 07.04.2020).