

АРХІТЕКТОНІКА ПРИМІТОК ДО МСФЗ-ЗВІТНОСТІ

© 2015 ХАРЛАМОВА О. В.

УДК 657.37

Харламова О. В. Архітектура Приміток до МСФЗ-звітності

Метою статті є аргументація тези про те, що архітектура Приміток до фінансової МСФЗ-звітності повинна ґрунтуватися на логічній конструкції «від об'єктивного до суб'єктивного». Систематизовано вимоги до розкриття інформації та розроблено ієрархічну модель архітектури Приміток до фінансової МСФЗ-звітності. За результатами дослідження обґрунтовано доречність застосування згаданої логічної конструкції з урахуванням рівня інформаційного ризику для користувачів. Запропоновано всі облікові рішення класифікувати на безальтернативні, альтернативні та самостійні, розкрито їх зв'язок з рівнем інформаційного ризику для користувачів, який полягає у прийнятті помилкового рішення на підставі даних фінансової звітності. Розроблена ієрархічна модель архітектури Приміток до фінансової МСФЗ-звітності включає сім компонентів, ранжованих за рівнями об'єктивності облікових рішень (професійного судження) та інформаційного ризику, ґрунтується виключно на систематизованих і впорядкованих автором вимогах МСФЗ і не передбачає додаткового навантаження на укладачів МСФЗ-звітності. Практичне застосування запропонованої ієрархічної моделі сприятиме уніфікації МСФЗ-звітності, підвищенню її звітності та якості, удосконаленню методологічного інструментарію підготовки.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, архітектура фінансової звітності, примітки до фінансової звітності, облікові рішення.

Рис.: 2. **Бібл.:** 12.

Харламова Олена Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту, Харківський національний університет міського господарства ім. О. М. Бекетова (вул. Маршала Бажанова, 17, Харків, 61002, Україна)

E-mail: vylex@mail.ru

УДК 657.37

UDC 657.37

Харламова Е. В. Архитектура Примечаний к МСФО-отчетности

Целью статьи является аргументация тезиса о том, что архитектура Примечаний к фінансової МСФО-отчетности должна основываться на логической конструкции «от объективного к субъективному». Систематизированы требования к раскрытию информации и разработана иерархическая модель архитектуры Примечаний к фінансової МСФО-отчетности. По результатам исследования обоснована целесообразность использования упомянутой логической конструкции с учетом уровня информационного риска для пользователей. Предложено все учетные решения классифицировать на безальтернативные, альтернативные и самостоятельные, раскрыта их связь с уровнем информационного риска для пользователей, который заключается в принятии ошибочного решения на основании данных фінансової отчетності. Разработанная иерархическая модель архитектуры Примечаний к фінансової МСФО-отчетности включает семь компонентов, ранжированных по уровням объективности учетных решений (профессионального суждения) и информационного риска, основывается исключительно на систематизированных и упорядоченных автором требованиях МСФО и не предполагает дополнительной нагрузки на составителей МСФО-отчетности. Практическое применение предложенной иерархической модели будет способствовать унификации МСФО-отчетности, повышению ее сопоставимости и качества, совершенствованию методологического инструментария подготовки.

Ключевые слова: международные стандарты фінансової отчетності, архитектура фінансової отчетності, примечания к фінансової отчетності, учетные решения.

Рис.: 2. **Библ.:** 12.

Харламова Елена Викторовна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансово-экономической безопасности, учета и аудита, Харьковский национальный университет городского хозяйства им. А. Н. Бекетова (ул. Маршала Бажанова, 17, Харьков, 61002, Украина)

E-mail: vylex@mail.ru

Kharamova O. V. Architectonics of the Notes to IFRS-Reporting

The article is aimed at argumentation of the thesis that architectonics of the Notes to financial IFRS-Reporting should be based on a logical construction of «objective to subjective». Requirements to information disclosure have been systematized and a hierarchical model of architectonics of the Notes to financial IFRS-reporting has been developed. According to results of the study, expedience of the use of the referred logical construction has been substantiated, taking into account the level of informational risk for users. It has been proposed to classify all accounting decisions either as non-alternative, or alternative, or independent; their relationship with the level of informational risk for users, which consists in making erroneous decisions based on the financial reporting data, has been disclosed. The developed hierarchical model of architectonics of the Notes to financial IFRS-Reporting includes seven components ranked by the levels of objectivity of accounting solutions (professional judgment) as well as informational risk, is based solely on the systematic and organized by the author IFRS-requirements and does not entail an additional workload on preparers of IFRS-reports. The practical application of the proposed hierarchical model will contribute to the unification of IFRS-reporting, improving its comparability and quality, perfecting the methodological tools for training purposes.

Key words: international financial reporting standards, architectonics of the financial reporting, notes to the financial reporting, accounting solutions.

Рис.: 2. **Bibl.:** 12.

Kharamova Olena V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Financial and Economic Security, Accounting and Auditing, Kharkiv National University of Urban Economy named after O. M. Beketov (vul. Marshala Bazhanova, 17, Kharkiv, 61002, Ukraine)

E-mail: vylex@mail.ru

Повний комплект фінансової звітності, складеної за Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ) в обов'язковому порядку включає Примітки до фінансової звітності, що за своєю корисністю не поступається самим формам фінансової звітності. Цей документ надає користувачам найбільш повну, розгорнуту та детальну інформацію щодо концептуальної основи фінансової звітності, облікової

політики, прийнятих суджень та припущень, даних, наведених у формах фінансової звітності, та іншої нефінансової інформації, що не знайшла віддзеркалення у формах фінансової звітності. Якщо для укладачів фінансової звітності за П(С)БО існують затверджені форми Приміток до фінансової звітності [9], то для укладачів МСФЗ-звітності не існує встановлених форм як для самих звітів, так і для Приміток до них. Інформаційна цін-

ність і корисність для користувачів фінансової звітності Приміток до МСФЗ-звітності актуалізує дослідження методології (архітекtonіки) їх складання.

Процес формування Приміток до фінансової звітності не є розповсюдженим об'єктом наукових досліджень, що, на думку автора, є наслідком помилкового уявлення про суто практичний аспект цієї проблематики. Серед найбільш ґрунтовних досліджень процесу формування та наповнення Приміток до фінансової звітності доречно відмітити праці Озеран А. В. [10–12], Івахів Ю. О. [3, 4], Крупки Я. Д. [6], Брадул О. М. і Юнацького М. О. [1], Гончаренко О. О. і Лук'янець О. В. [2].

Так, Озеран А. В. дослідила роль Приміток до річної фінансової звітності як джерела інформації про діяльність підприємства, проаналізувала їх властивості та частково обґрунтувала їх змістове наповнення [10–12]. У роботах Івахів Ю. О. розкрито сутність й економічний зміст Приміток до фінансової звітності, запропоновано концепцію розкриття інформації у Примітках [3, 4]. Крупкою Я. Д. досліджено питання повноти та методики розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності [6]. Брадул О. М. і Юнацьким М. О. висвітлено основи облікової політики в розрізі Приміток до фінансової звітності за МСФЗ, визначено зміст і структуру інформації, що повинна бути розкрита при складанні Приміток до фінансової звітності за МСФЗ [1]. Гончаренко О. О. і Лук'янець О. В. сфокусували увагу на якості Приміток до фінансової звітності [2]. Аналіз наведених публікацій свідчить про відсутність системних досліджень з методології побудови Приміток до фінансової звітності, що актуалізує важливе науково-практичне завдання, яке полягає в обґрунтуванні моделі архітекtonіки Приміток до МСФЗ-звітності.

Мета статті полягає в аргументації тези про те, що архітекtonіка Приміток до фінансової МСФЗ-звітності повинна ґрунтуватися на логічній конструкції «від об'єктивного до суб'єктивного», систематизації вимог до розкриття інформації та розробці ієрархічної моделі архітекtonіки Приміток до фінансової МСФЗ-звітності.

Якщо форми фінансової звітності є більш-менш упорядкованими, то Примітки до них формуються укладачами виключно на свій розсуд на основі професійного судження, безумовно, у межах вимог Концептуальної основи фінансової звітності та МСФЗ. З метою дотримання такої посилюючої якісної характеристики фінансової звітності, як зіставність, що передбачена пп. ЯХ 20-25 Концептуальної основи фінансової звітності [5], вбачається доречним сформулювати основні положення архітекtonіки Приміток, практичне застосування яких сприятиме уніфікації подання Приміток до фінансової звітності. У даному контексті варто зауважити, що у жодному разі мова не йде про регламентованість форми Приміток до фінансової звітності, оскільки сама ідея МСФЗ не передбачає жорсткої уніфікації форматів будь-яких звітів. Доцільною представляється розробка загального підходу до архітекtonіки (методології побудови) Приміток до фінансової звітності.

Практичний досвід автора дозволяє висунути тезу про те, що архітекtonіка Приміток до фінансової

МСФЗ-звітності повинна будуватися на логічній конструкції «від об'єктивного до суб'єктивного». Сутність цієї логічної конструкції полягає в тому, що Примітки до фінансової МСФЗ-звітності доречно починати з розкриття найбільш об'єктивної інформації та завершувати їх найбільш суб'єктивною інформацією. Побудовані на основі наведеної логічної конструкції Примітки до фінансової МСФЗ-звітності сприятимуть впорядкованому поданню інформації користувачам, зіставності Приміток різних компаній, підвищенню якісних характеристик та корисності фінансової МСФЗ-звітності в цілому.

Передумовою розробки ієрархічної моделі архітекtonіки Приміток до фінансової МСФЗ-звітності є класифікація облікових рішень. На авторську думку, облікові рішення доречно класифікувати на:

- ✦ безальтернативні облікові рішення;
- ✦ альтернативні облікові рішення;
- ✦ самостійні облікові рішення.

Безальтернативні облікові рішення – це рішення, прийняття яких чітко обмежене вимогами МСФЗ і які мають тільки один єдиний сценарій застосування. Прикладами безальтернативних облікових рішень можуть бути: оцінка запасів за найменшою вартістю між собівартістю і чистою вартістю реалізації; проведення щорічного тестування на знецінення нематеріальних активів з необмеженим терміном використання; початок капіталізації відсотків за кредитами на створення основних засобів за умови одночасного понесення витрат як за кредитом, так і на створення основних засобів тощо. Тобто, у зазначених ситуаціях сценарій облікових рішень єдино можливий. Укладачі фінансової звітності не можуть відхилитися від єдиного сценарію, прямо передбаченого МСФЗ. Будь-який інший сценарій призведе до невідповідності фінансової звітності вимогам МСФЗ. Безальтернативні облікові рішення характеризуються високим рівнем об'єктивності.

Альтернативні облікові рішення – це бухгалтерські рішення, які за МСФЗ можуть бути здійснені за двома або більше сценаріями, що безпосередньо передбачені МСФЗ. Саме альтернативні облікові рішення і є підґрунтям облікової політики компанії. Прикладами альтернативних облікових рішень можуть бути: модель обліку основних засобів і нематеріальних активів (за первісною чи переоціненою вартістю); подання звіту про рух грошових коштів (прямий чи непрямий); визначення стадії завершеності операцій з надання послуг (метод актування, натурального обсягу чи співвідношення витрат) тощо. У зазначених ситуаціях МСФЗ пропонують два або більше сценаріїв прийняття професійного судження. Укладачі фінансової звітності можуть зробити вибір між сценаріями, але в межах, запропонованих МСФЗ. Будь-який інший сценарій, не передбачений МСФЗ, призведе до невідповідності фінансової звітності їх вимогам. Альтернативні облікові рішення характеризуються середнім рівнем об'єктивності.

Самостійні облікові рішення – це бухгалтерські рішення, що чітко не вимагаються МСФЗ і можуть бути здійснені за будь-яким сценарієм, якщо такий сценарій не суперечить Концептуальній основі фінансової звіт-

ності [5]. Прикладами самостійних облікових рішень можуть бути: виділення класів основних засобів та встановлення термінів їх корисної експлуатації; класифікація витрат за їх функціями; визначення критеріїв суттєвості; вибір методу створення резерву сумнівних боргів тощо. У зазначених ситуаціях МСФЗ не пропонують жодного конкретного сценарію прийняття професійного судження. Укладачі фінансової звітності повинні самостійно, спираючись на вимоги п. 10 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [8], розробити власну облікову політику та сценарії прийняття професійного судження. Такі сценарії не повинні суперечити МСФЗ для того, щоб їх застосування забезпечувало відповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ. Самостійні облікові рішення характеризуються низьким рівнем об'єктивності.

Будь-яке облікове рішення супроводжується певним ризиком, але ступінь ризику для різних облікових рішень варіюється. Йдеться про інформаційний ризик користувача фінансової звітності, який полягає у прийнятті помилкового рішення на її підставі. Так, найменший ступінь інформаційного ризику притаманний безальтернативним обліковими рішенням, найбільший – самостійним обліковим рішенням.

Наведене дозволяє аргументувати, що логічна конструкція «від об'єктивного до суб'єктивного» підтверджується як з точки зору альтернативності облікових рішень, так і з точки зору рівня інформаційного ризику цих облікових рішень (рис. 1).

Відтак, використання в моделі архітекtonіки Приміток до фінансової МСФЗ-звітності логічної конструкції «від об'єктивного до суб'єктивного» ґрунтуватиметься на альтернативності облікових рішень та рівні інформаційного ризику інформації.

Подальші дослідження доречно спрямувати саме на ідентифікацію безальтернативних, альтернативних і самостійних облікових рішень, наслідком яких є розкриття інформації у Примітках до фінансової МСФЗ-звітності.

На вимогу п. 112а МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [7] у Примітках слід розкривати інформацію про основу складання фінансової звітності, тобто зазна-

чається Концептуальна основа фінансової звітності. Це є найбільш об'єктивнішою заявою, яка дає користувачам розуміння базису фінансової звітності, загальних підходів до визнання, оцінки, представлення та розкриття її елементів, що покладені в основу фінансової звітності. Об'єктивність заяви про концептуальну основу ґрунтується на тому, що дотримання безальтернативних вимог МСФЗ, безумовно, якщо воно підтверджено аудитором, не залежить від професійного судження або власної думки укладачів фінансової звітності. Це гарантує користувачу, що, дотримуючись безальтернативних вимог МСФЗ, підприємство знаходиться в такому ж положенні, як і інші укладачі фінансової звітності, що знижує інформаційний ризик користувачів. Такий підхід відповідає дотриманню однієї з якісних характеристик фінансової звітності – зіставності. Зробивши заяву про концептуальну основу фінансової звітності, її укладачі гарантують відповідність фінансової звітності МСФЗ.

На другому щаблі за ступенем об'єктивності, після концептуальної основи, йде облікова політика, яка містить альтернативні облікові рішення, дозволені МСФЗ, і вимагається до розкриття пп. 117–124 Концептуальної основи фінансової звітності [5]. Нижчий рівень об'єктивності облікової політики в порівнянні із заявою про концептуальну основу пояснюється застосуванням професійного судження при виборі альтернативних облікових рішень, що додає певну частку суб'єктивізму до інформації, що розкривається у Примітках до фінансової МСФЗ-звітності. Вибір альтернативних облікових рішень призводить до деякого зниження зіставності фінансової звітності різних компаній, незважаючи на те, що для таких компаній концептуальна основа є ідентичною. Користувач, запевнений у дотриманні безальтернативних вимог МСФЗ через заяву про концептуальну основу, на другому щаблі має змогу визначитися з тими обліковими рішеннями, які вибрали і закріпили в обліковій політиці укладачі фінансової звітності. Розкриття облікової політики дозволяє певною мірою нівелювати зниження зіставності фінансової звітності, викликане застосуванням різних облікових політик.

Третій щабель з точки зору користувача є менш об'єктивним, ніж облікова політика, і його посідає розкриття суджень, припущень і основ для оцінок. Відповід-

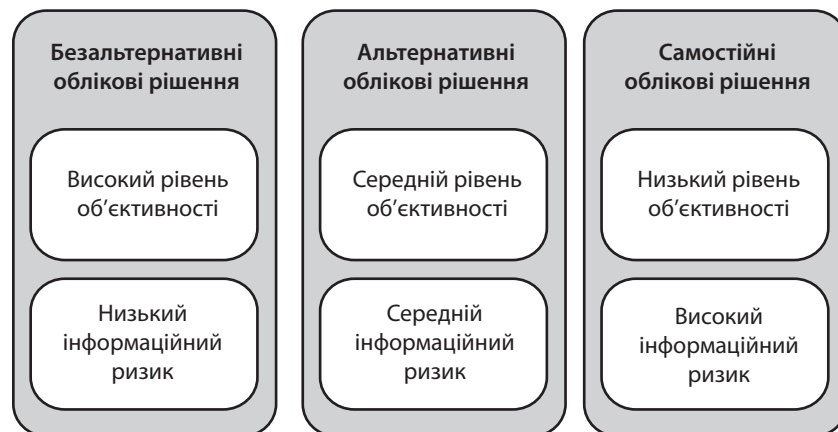


Рис. 1. Зв'язок облікових рішень з рівнями об'єктивності та інформаційного ризику

Джерело: розроблено автором.

но до вимог пп. 125–133 Концептуальної основи фінансової звітності [5] компанія повинна розкривати припущення, що стосуються майбутнього, та інші основні джерела невизначеності оцінки на кінець звітного періоду. МСФЗ хоча і є сукупністю вимог до фінансової звітності, вони не є всеохоплюючими. Якими би довершеними не були МСФЗ, вони не можуть передбачити «рецепти» на всі випадки господарського життя і бізнес-середовища. Тому від укладачів фінансової звітності вимагається вносити професійні судження, робити припущення і здійснювати оцінки. Якщо при формуванні облікової політики вибір здійснюється із запропонованих самими МСФЗ альтернативними варіантами, то судження, припущення та оцінки віддзеркалюють суб'єктивне бачення укладачів фінансової звітності. Розкриття суджень, припущень і основ для оцінок дозволяє акцентувати увагу користувача саме на тих ключових питаннях, в яких укладачі фінансової звітності застосували власну суб'єктивну думку. Зазначені розкриття також сприяють нівелюванню зниження зіставності фінансової звітності, викликане застосуванням суб'єктивних самостійних облікових рішень.

Четвертий щабель розкриття інформації пов'язаний із суб'єктивним рішенням компанії про застосування (або не застосування) нових МСФЗ до їх ефективною дати. Під ефективною датою розуміється дата, з якої застосування МСФЗ стає обов'язковим для всіх укладачів фінансової МСФЗ-звітності. Розкриття інформації про нові стандарти вимагається п. 30 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [8]. Відомо, що після прийняття нового МСФЗ (або змін та поправок до них) укладачам фінансової звітності завжди надається часовий «лаг» для вивчення вимог нових стандартів, розробки додаткових облікових регламентів і процедур для виконання їх вимог, адаптації обліково-аналітичних систем під вимоги нових стандартів. Традиційно в прийнятих нових МСФЗ дозволяється їх дострокове застосування, яке можливе за умови прийняття самостійних облікових рішень, що характеризується достатньо високим рівнем суб'єктивізму винесення відповідного професійного судження. Розкриття переліку нових стандартів, змін до них, суті основних вимог, ефективною дати, дозволеності дострокового застосування, використання (або невикористання) у фінансовій звітності та впливу поправок дозволяє акцентувати увагу користувача на можливих відмінностях фінансової звітності компанії від фінансової звітності інших компаній, які прийняли (або не прийняли) дострокове застосування нових стандартів. Таке рішення є суб'єктивним по відношенню до компанії. Особливо корисним розкриттям у цьому контексті є визначення впливу нових стандартів та поправок до них на фінансову звітність. Практичний досвід автора свідчить, що такі розкриття доречно формалізувати таким чином:

- ✦ Стандарт МСФЗ «Х» (поправка) прийнятий до уваги, але не впливає на фінансову звітність за рік, що закінчився 201X р.;
- ✦ Стандарт МСФЗ «Х» (поправка) прийнятий до уваги і суттєво впливає на фінансову звітність за рік, що закінчився 201X р. (прим. XX....);

- ✦ Стандарт МСФЗ «Х» (поправка) не застосований, оскільки підприємство ...;
- ✦ керівництво оцінює характер і масштаб впливу Стандарту МСФЗ «Х» (поправка) на фінансову звітність;
- ✦ Стандарт МСФЗ «Х» (поправка) не застосований, оскільки підприємство не здійснює Стандарт може бути застосований і вплинути на звітність майбутніх періодів, якщо підприємство здійснюватиме ...;
- ✦ керівництво розглядає можливість потенційного впливу Стандарту МСФЗ «Х» (поправки) на основні показники, що характеризують результати діяльності, а також способи інформування аналітиків та інших користувачів фінансової звітності про вплив цих змін на компанію.

Зазначені розкриття сприятимуть нівелюванню зниження зіставності фінансової звітності, викликане застосуванням суб'єктивних облікових рішень щодо дострокового застосування МСФЗ та змін до них.

П'ятий щабель розкриття інформації пов'язаний із розкриттям внесених коригувань до фінансової звітності в порівнянні з попередніми періодами, а також з виправленням помилок у фінансовій звітності. Розкриття інформації про ретроспективні коригування фінансової звітності вимагається п. 29 і п. 49 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [8]. Коригування до фінансової звітності вносяться у разі змін облікової політики та/або рекласифікації статей фінансової звітності, що є суто суб'єктивним рішенням компанії. Користувачу така інформація вкрай важлива для розуміння зіставності фінансової звітності за звітний період з фінансовою звітністю за попередні періоди. Крім того, такі коригування мають високий рівень інформаційного ризику, тобто за умови їх нерозкриття в користувачів може скластися помилкова думка про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки компанії.

Тільки після розкриття наведеної інформації (з першого по п'ятий щабель) користувач «готовий» читати розкриття інформації, що регламентується п. 122б МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [7], тобто інформації, яка вимагається МСФЗ і яку не подано у фінансовій звітності. Кожний МСФЗ містить розділ «Розкриття інформації», що обумовлює необхідність її подання у Примітках. Саме такі дані, на авторську думку, є шостим щаблем розкриття інформації у Примітках до фінансової МСФЗ-звітності. Це є найбільш змістовно навантаженим та інформативним розділом Приміток до фінансової МСФЗ-звітності. Розділ Приміток до фінансової МСФЗ-звітності, в якому деталізується інформація, наведена у звітах, характеризується високим рівнем суб'єктивізму, оскільки подання інформації ґрунтується на професійному судженні, що знаходиться в межах вимог МСФЗ. Високий рівень суб'єктивізму обумовлює і високий рівень інформаційного ризику користувачів цієї інформації.

Останній (сьомий) щабель розкриття інформації у Примітках до фінансової МСФЗ-звітності регламентується п. 112в МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [7], згідно з яким слід розкривати інформацію, яку не

подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння. До такої інформації справедливо віднести цілі, політику та процеси у сфері управління капіталом, розкриття операцій з пов'язаними сторонами, інформацію про персонал та оплату праці, умовні зобов'язання та невизнані контрактні зобов'язання, ризики, події після дати фінансової звітності, додаткові розкриття тощо. Така інформація характеризується максимальним рівнем суб'єктивності та інформаційного ризику, що обумовлює її розкриття в останню чергу.

Узагальнюючи вищенаведене, запропоновану ієрархічну модель архітектури Приміток до фінансової МСФЗ-звітності справедливо представити таким чином (рис. 2).

Запропонована ієрархічна модель архітектури Приміток до фінансової МСФЗ-звітності ґрунтується виключно на систематизованих і впорядкованих автором вимогах МСФЗ і не передбачає додаткового навантаження на укладачів МСФЗ-звітності.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження обґрунтовано доречність побудови ієрархічної моделі архітектури Приміток до фінансової МСФЗ-звітності, що ґрунтується на логічній конструкції «від об'єктивного до суб'єктивного» з урахуванням рівня інформаційного ризику для користувачів. Запропоновано всі облікові рішення класифікувати на безальтернативні, альтернативні та самостійні, розкрито їх зв'язок з рівнем інформаційного ризику для користувачів, який полягає у прийнятті помилкового рішення на підставі даних фінансової звітності. Контекстний аналіз Концептуальної основи фінансової звітності та МСФЗ дозволив систематизувати вимоги до розкриття інформації у Примітках до фінансової МСФЗ-звітності. Розроблена ієрархічна модель архітектури Приміток до фінансової МСФЗ-звітності включає сім компонентів, ранжованих за рівнями об'єктивності облікових рішень (професійного судження) та інформаційного ризику, і ґрунтується виключно на

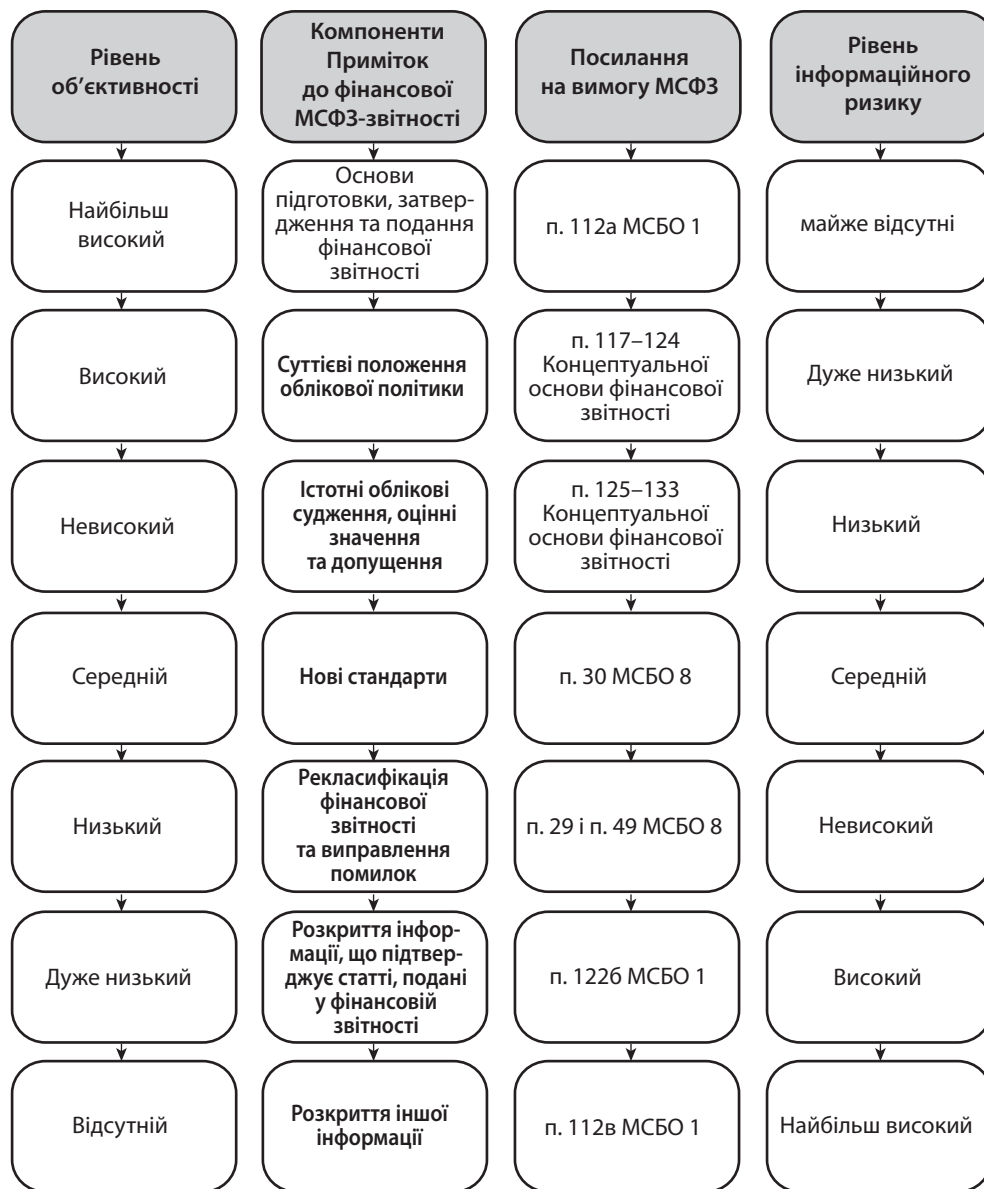


Рис. 2. Ієрархічна модель архітектури Приміток до фінансової МСФЗ-звітності

Джерело: розроблено автором.

систематизованих і впорядкованих автором вимогах МСФЗ, а також не передбачає додаткового навантаження на укладачів МСФЗ-звітності. Практичне застосування запропонованої ієрархічної моделі архітектури Приміток до фінансової МСФЗ-звітності сприятиме уніфікації МСФЗ-звітності, підвищенню її зіставності й якості, удосконаленню методологічного інструментарію підготовки МСФЗ-звітності.

Визначившись із класифікацією безальтернативних, альтернативних і самостійних облікових рішень і взявши за основу запропоновану ієрархічну модель архітектури Приміток до фінансової МСФЗ-звітності, логічним представляється подальші дослідження фокусувати на ідентифікації облікових рішень, оцінці рівня їх інформаційного ризику та встановленні їх місця серед компонентів Приміток до фінансової МСФЗ-звітності. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Брадул О. М. Основи облікової політики в розрізі приміток до фінансової звітності за МСФЗ / О. М. Брадул, М. О. Юнацький // Облік. Економіка. Менеджмент : наукові нотатки // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 4. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2014. – 488 с. – С. 52 – 57.

2. Гончаренко О. О. Оцінка якості фінансової звітності / О. О. Гончаренко, О. В. Лук'янець // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3. – С. 266 – 270.

3. Івахів Ю. Концепція розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності / Я. Крупка, Ю. Івахів // Наука молода : зб. наук. праць молодих вчених Тернопільського національного економічного університету. – 2010. – № 14. – С. 219 – 224.

4. Івахів Ю. Фінансове звітування як система розкриття інформації / Ю. Івахів // Схід : аналітично-інформаційний журнал. – 2011. – № 5 (112). – С. 37 – 42.

5. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. // Сайт Верховної ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009/ed20120101 (Дата звернення – 31.07.2015).

6. Крупка Я. Д. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності / Я. Д. Крупка // Науковий вісник ВНУ ім. Л. Українки. – 2009. – № 7. – С. 144 – 149.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» // Сайт Верховної ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_013/print1408362848942127 (Дата звернення – 31.07.2015).

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» // Сайт Верховної ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020 (Дата звернення – 31.07.2015).

9. Наказ Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» № 302 від 29.11.2000 р. // Сайт Верховної ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00> (Дата звернення – 31.07.2015).

10. Озеран А. В. Обґрунтування фінансової звітності як джерела фінансової інформації / А. В. Озеран // Фінанси, облік і аудит. – 2012. – Вип. 20. – С. 340 – 346 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Foa_2012_20_43.pdf

11. Озеран А. В. Роль та змістовне наповнення приміток до фінансової звітності / А. В. Озеран // Сборники научных трудов SWorld. – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sworld.com.ua/konfer27/538.pdf>

12. Озеран А. В. Суттєвість та її вплив на доречність і достовірність фінансової звітності / А. В. Озеран // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – Вип. 17. – С. 309 – 316 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Foa_2011_17_42.pdf

REFERENCES

Bradul, O. M., and Yunatskyi, M. O. "Osnovy oblikovoi polityky v rozrizi prymitok do finansovoi zvitnosti za MSFZ" [Basis of accounting policy in the context of the notes to the financial statements under IFRS]. *Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*, no. 4 (2014): 52-57.

Honcharenko, O. O., and Lukianets, O. V. "Otsinka iakosti finansovoi zvitnosti" [Evaluation of the quality of financial reporting]. *Visnyk Universytetu bankivskoi spravy Natsionalnoho banku Ukrainy*, no. 3 (2013): 266-270.

Ivakhiv, Yu. "Finsanove zvituvannya iak systema rozkryttia informatsii" [The financial reporting system as disclosure]. *Skhid*, no. 5 (112) (2011): 37-42.

Krupka, Ya., and Ivakhiv, Yu. "Kontseptsiia rozkryttia informatsii u Prymitkakh do finansovoi zvitnosti" [The concept of disclosure in the notes to the financial statements]. *Nauka moloda*, no. 14 (2010): 219-224.

"Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti vid 01.09.2010r." [Financial reporting framework on 01. 09. 2010]. Verkhovna Rady Ukrainy. http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009/ed20120101

Krupka, Ya. D. "Pro masshtaby ta sposoby rozkryttia informatsii u prymitkakh do finansovoi zvitnosti" [The scale and methods of disclosures in the notes to the financial statements]. *Naukovyi visnyk VNU im. L. Ukrainki*, no. 7 (2009): 144-149.

[Legal Act of Ukraine] (2000). <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>

"Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 8 (MSBO 8) «Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylky»" [International Accounting Standard 8 (FRS 8) "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors"]. Verkhovna Rada Ukrainy. http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020

"Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 1 (MSBO 1) «Podannia finansovoi zvitnosti»" [International Accounting Standard 1 (IAS 1) "Presentation of Financial Statements"]. Verkhovna Rada Ukrainy. http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_013/print1408362848942127

Ozeran, A. V. "Obgruntuvannya finansovoi zvitnosti iak dzherela finansovoi informatsii" [Justification financial reporting as a source of financial information]. http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Foa_2012_20_43.pdf

Ozeran, A. V. "Rol ta zmistovne napovnennia prymitok do finansovoi zvitnosti" [The role and content of the notes to the financial statements]. <http://www.sworld.com.ua/konfer27/538.pdf>

Ozeran, A. V. "Suttievist ta ii vplyv na dorechnist i dostovirnist finansovoi zvitnosti" [Materiality and its impact on the relevance and reliability of financial reporting]. http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Foa_2011_17_42.pdf