

ВЕРЕСЕНЬ 2004



**ТРУДНОЩІ Й УСПІХИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ
МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ:
ЗБЛИЖЕННЯ З МСФЗ І МСА**



ВСТУП

Труднощі й успіхи у запровадженні міжнародних стандартів досліджував Пітер Вонг, колишній член Правління Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), на замовлення МФБ.

Система фінансової звітності при сильному керівництві, високоякісних стандартах і обґрунтованій законодавчій базі є ключовим чинником економічного розвитку. Дійсно, довіра інвесторів до фінансової та нефінансової інформації ґрунтується на високоякісних стандартах фінансової звітності, аудиту й етики, які, таким чином, грають провідну роль у сприянні економічному зростанню і фінансовій стабільності в країні.

В міру того, як сили глобалізації спонукують усе більше країн відкривати свої двері іноземним інвестиціям, і самі компанії розширюються, не обмежуючи свою діяльність однією країною, і в державному і в приватному секторах росте визнання переваг зрозумілої для всіх концептуальної бази фінансової звітності, підкріпленої сильними загальновизнаними стандартами аудиту.

Глобальна концептуальна основа фінансової звітності має багато переваг, серед яких:

- підвищення рівня зіставності фінансової інформації для інвесторів;
- більше бажання інвесторів вкладати гроші в інші країни;
- зниження вартості капіталу;
- більш ефективний розподіл ресурсів; а також
- прискорення економічного росту.

Однак, перш ніж реалізувати ці переваги, необхідно домогтися більш тісного зближення стандартів з одним комплексом всесвітньо визнаних високоякісних стандартів. Зближення стандартів в міжнародному масштабі передбачено в місії МФБ як одна з її задач, підтримується всіма організаціями-членами МФБ, міжнародними органами стандартизації і багатьма національними органами стандартизації, а також міжнародними регулюючими органами. Але для зближення з міжнародними стандартами потрібно більше, ніж теоретична підтримка. Необхідно дійти згоди щодо міжнародних стандартів, які слугують основою для фінансової звітності й аудиту в усьому світі, визначити, як сприяти схваленню таких стандартів, і, нарешті, вживати заходи, що сприяють їх запровадженню. Даний звіт є серйозним кроком у цьому процесі.

У листопаді 2003 року Правління МФБ погодилося з тим, що існує необхідність більш чітко визначити труднощі з прийняттям міжнародних стандартів і навести успішні приклади того, як впроваджувалися або впроваджуються міжнародні стандарти. Як колишнього члена Правління МФБ, що був президентом Гонконгського інституту сертифікованих громадських бухгалтерів, і присяжного бухгалтера, який багато років працював як з національними, так і з міжнародними стандартами, мене попросили очолити цей проект.

Проект, докладний опис якого наводиться нижче, допоміг зібрати думки фахівців з міжнародної фінансової звітності: представників регіональних і національних професійних організацій бухгалтерів; комітетів і постійних робочих груп МФБ; національних органів стандартизації; користувачів фінансової звітності; регулюючих органів; а також професійних бухгалтерів, що працюють в різних галузях.

У цьому звіті докладно описуються мої висновки і пропонуються заходи щодо подолання зазначених труднощів.

Метою даного звіту є стимулювання подальшого обговорення і дій з прийняття і запровадження міжнародних стандартів, щоб виконати задачу щодо зближення стандартів в міжнародному масштабі. Виходячи з успіхів, досягнутих в галузі прийняття і запровадження стандартів у деяких країнах, я вірю, що згодом ця задача буде виконана. З

огляду на значні переваги для громадськості, я не думаю, що ми можемо собі дозволити її проігнорувати.

МЕТОЮ даного звіту є стимулювання подальшого обговорення і дій з прийняття і запровадження міжнародних стандартів, щоб виконати задачу щодо зближення стандартів в міжнародному масштабі.

Служіння інтересам громадськості – це одна з найбільших задач нашої професії. Для того щоб досягти необхідного ефекту при її виконанні, ми повинні показати, що дотримуємося високих професійних стандартів. Громадськість не погодитися і не повинна погоджуватися на менше. Якщо існують якісь перешкоди, що заважають нам дотримуватися професійних стандартів, МФБ, разом з міжнародними і національними органами стандартизації, регулюючими органами, урядами й іншими сторонами, зазначеними в цьому звіті, повинні їх

рішуче подолати. Я вдячний за допомогу регіональних і національних професійних організацій бухгалтерів, що сприяли організації дискусійних груп для бажаючих взяти участь у дискусії або в оформленні письмових заяв, а також за велику допомогу з боку працівників МФБ у ході реалізації цього проекту.

Нарешті, я маю зазначити, що в цьому звіті висловлені мої власні погляди, які не обов'язково збігаються з поглядами організацій, членом яких я є.

ПІТЕР ВОНГ

ПІТЕР Г.Я. ВОНГ

Пітер Вонг був членом Правління Міжнародної федерації бухгалтерів з 2000 по 2003 рр., а зараз є членом Ради Ініціативи з глобальної звітності, що розробляє інструкції зі звітності стійкого розвитку (екологія, соціально-економічний розвиток). Вийшов на пенсію з посади старшого податкового партнера «Делойт Туш Томацу» - Гонконг, у травні 2002 р. і зараз є консультантом цієї фірми. Колишній президент Інституту сертифікованих громадських бухгалтерів Гонконгу, а зараз є головою Федерації підприємців і фахівців Гонконгу.



ЗМІСТ

ІСТОРИЧНА ДОВІДКА	5
ОСНОВНІ ВИСНОВКИ І ПРИПУЩЕННЯ	8
РОЗУМІННЯ СЕНСУ ЗБЛИЖЕННЯ СТАНДАРТІВ В МІЖНАРОДНОМУ МАСШТАБІ	9
ПЕРЕКЛАД МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ	14
СКЛАДНІСТЬ І СТРУКТУРА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ	17
ПЕРІОДИЧНІСТЬ, ОБСЯГ І СКЛАДНІСТЬ ЗМІН ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ	19
ТРУДНОЩІ ДЛЯ МАЛИХ ТА СЕРЕДНІХ	21
ПІДПРИЄМСТВ І АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ	21
ПОТЕНЦІЙНИЙ БРАК ЗНАНЬ	23
НАСЛІДКИ ПРИЙНЯТТЯ МСФЗ	26
ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ДІЙ ЗАЦІКАВЛЕНИХ ОСІБ	30
ВИСНОВКИ	33
ДОДАТОК 1	34
ДОДАТОК 2	35

ІСТОРИЧНА ДОВІДКА

В умовах продовження глобалізації дедалі частіше обговорюється питання про зближення національних і міжнародних стандартів. Більшість основних ринків капіталу активно обговорюють або вживають заходи, спрямовані на створення єдиних комплексів всесвітньо визнаних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту. Прагнучи до сприяння переходу на міжнародні стандарти, МФБ замовила це дослідження з метою вивчення труднощів та успіхів на шляху прийняття та запровадження міжнародних стандартів. В цій роботі також брали участь міжнародні регулюючі органи, у тому числі Базельський комітет з банківського нагляду, Європейська комісія, Форум фінансової стабільності, Міжнародна асоціація органів з нагляду за страховою діяльністю, Міжнародна організація комісій з цінних паперів, а також Світовий банк, які визнали, що ринки капіталу в усьому світі потребують якісних, узгоджених в усьому світі та уніфікованих режимів регулювання та стандартів.

Переваги існування глобальних міжнародних стандартів

Узгоджені в усьому світі та уніфіковані фінансові системи забезпечують економічну ефективність бізнесу та гарантують надійніші засоби захисту інтересів громадськості. Громадськість має право на впевненість в тому, що, незалежно від країни, де відбувається ділова активність, застосовуватимуться однакові високі стандарти якості. Загальновідомим є той факт, що інвестори більше схильються до диверсифікації своїх інвестицій за кордоном, якщо вони можуть покладатися на фінансову інформацію, яка базується на однакових стандартах. Таким чином, дотримання міжнародних стандартів, розроблених Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) та Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), врешті-решт може стимулювати значний економічний ріст.

Підтримка зближення стандартів в міжнародному масштабі

Форум фінансової стабільності (ФФС¹) включив у „12 ключових стандартів надійної фінансової системи” Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), які видає РМСБО, та Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які видає РМСАНВ. ФФС зазначив, що ці 12 ключових стандартів повинні зробити значний внесок в посилення стабільності та підвищення гнучкості фінансових систем.

Звіт „Відновлення довіри громадськості до фінансової звітності – міжнародний погляд”, опублікований в липні 2003 року, підтримував думку про те, що МСФЗ та МСА повинні стати всесвітніми стандартами. Звіт був написаний Робочою групою з питань відновлення довіри до фінансової звітності - незалежною групою, якій МФБ доручила вивчити питання втрати довіри до фінансової звітності та методи вирішення цієї проблеми з міжнародної точки зору. Робоча група рекомендувала якомога швидше досягти зближення національних та міжнародних стандартів, вбачаючи в цьому важливу проблему, пов'язану з інтересами громадськості.

МФБ зобов'язалась досягнути зближення національних стандартів з МСФЗ та МСА. Про це свідчать як її місія так і Положення про обов'язки членів. Опубліковані в квітні 2004 року, ці Положення про обов'язки членів офіційно відображають довготермінову вимогу МФБ, згідно з якою її члени мають підтримувати роботу РМСБО

¹ ФФС - організація, яка об'єднує високопоставлених представників національних фінансових органів, міжнародних фінансових установ, міжнародних регулюючих та наглядових груп, комітетів, що складаються з експертів центральних банків, а також Європейського центрального банку, з метою сприяння міжнародній фінансовій стабільності.

та МРСАНВ, докладаючи всіх зусиль для включення МСФЗ та МСА в національні норми (або, якщо за розробку національних стандартів відповідають треті особи – докласти всіх зусиль, щоб переконати їх це зробити), та сприяти запровадженню МСФЗ та МСА, або національних стандартів, які включають МСФЗ та МСА.

В той час, як в усьому світі все більше країн переходять на міжнародні стандарти (МСФЗ та МСА), виникає необхідність забезпечити систематичний та, якщо це можливо, узгоджений процес зближення міжнародних стандартів в усіх юрисдикціях. Крім цього, такий процес зобов'язує всіх зацікавлених сторін, наприклад, МФБ, міжнародних та національних розробників стандартів та міжнародні регулюючі органи, розуміти проблеми, пов'язані з прийняттям та запровадженням міжнародних стандартів, що дасть можливість з самого початку працювати над розв'язанням цих проблем.

Масштаб та методологія проекту

Це дослідження ставить за мету вивчення питань, які впливають на прийняття та запровадження МСФЗ та МСА; надання прикладів успішного прийняття та запровадження, що можуть використовуватися в якості моделей іншими країнами, та пропонування заходів, які можуть вживати зацікавлені особи.

В рамках цього дослідження розглядалися численні питання. Як рухатися в напрямку зближення стандартів в міжнародному масштабі? Яким чином долати перешкоди? Які системи та процеси сприятимуть зближенню стандартів в міжнародному масштабі? Яку роль зможуть відіграти РМСБО, МРСАНВ та розробники національних стандартів в забезпеченні систематичного та послідовного зближення стандартів в міжнародному масштабі? Цей звіт намагається відповісти на питання, виходячи інформації, отриманої від тих, хто звітує у відповідності з міжнародними стандартами.

Пітер Вонг, колишній член Правління МФБ, який має великий досвід роботи в міжнародних організаціях, був призначений радою МФБ здійснювати загальне керівництво роботою над цим документом та вирішення питань, що стосуються багатьох різноманітних груп: як тих, хто використовує стандарти, так і тих, хто покладається на роботу, виконану на основі цих стандартів.

Основними заходами зі збору інформації були:

- серії зустрічей з членами робочих груп, що складаються з членів регіональних та національних професійних організацій бухгалтерів;
- серії інтерв'ю з представниками розробників національних стандартів, тими, хто їх готує для застосування, аудиторами та користувачами фінансової звітності, в тому числі з регулюючими органами та іншими зацікавленими особами;
- пропозиції організаціям-членам МФБ надавати письмові коментарі; а також
- обмежене бібліотечне дослідження, основна увага в якому приділяється останнім дослідженням в галузі прийняття та запровадження міжнародних стандартів.

Загалом було проведено дев'ять зустрічей робочих груп, близько 20 інтерв'ю. 29 організацій подали свої пропозиції у відповідь на прохання МФБ. Далі в цій роботі учасники робочої групи чи інтерв'ю, або ті, хто подавав письмові відповіді, згадуються як „респонденти” дослідження. Респонденти представляли широке коло різноманітних поглядів – регулюючі органи, органи стандартизації, укладачі звітності підприємств різного розміру, аудитори великих та малих аудиторських фірм, фахівці в галузі інвестицій, та поділилися поглядами як організацій, так і особистими думками.

В Додатку 1 міститься перелік робочих груп, організацій, де брали інтерв'ю та які подавали зауваження та пропозиції. В Додатку 2 міститься перелік запитань, які обговорювалися на цих зустрічах, інтерв'ю, та прохання надавати зауваження та пропозиції.

Пітер Вонг та керівництво МФБ обговорили такі потенційні труднощі процесу прийняття та запровадження міжнародних стандартів:

- Питання мотивації – чинники, які можуть сприяти або завадити схваленню національними регулюючими органами;
- Питання регулювання – регулятивні труднощі їх прийняття;
- Питання культури – труднощі через існування культурних бар'єрів, їх прийняття та запровадження;
- Питання масштабу – проблема витрат малих та середніх підприємств і бухгалтерських фірм, пов'язаних з виконанням стандартів;
- Питання доступності змісту, їхня складність та структура;
- Питання перекладу – простота перекладу та наявність ресурсів, потрібних для виконання перекладу;
- Питання освіти – освіта та навчання студентів і професійних бухгалтерів з питань міжнародних стандартів.

Категорія вищенаведених питань відноситься до легітимності та нормативної сили міжнародних стандартів та професійної чесності тих, хто буде їх впроваджувати, тобто, відповідність суті та формі стандартів.

Ці питання розглядаються в усіх розділах цього звіту. Звіт відображає також успіхи на шляху прийняття та запровадження міжнародних стандартів. Зараз, коли все більше країн прагнуть до затвердження міжнародних стандартів, для тих, хто проходить через процес такого затвердження, або розглядає потрібні заходи, надзвичайно цінним є досвід країн, які мають значний досвід прийняття та запровадження міжнародних стандартів.

Цей звіт ґрунтується не на кількісних показниках, а на окремих реальних прикладах. З огляду на різноманітність груп, які беруть участь у дослідженні, та одностайність у відповідях, дослідження дає чітке розуміння проблем, вирішення яких сприяє прийняттю та запровадженню міжнародних стандартів.

Слід зазначити, що в центрі уваги цього проекту - прийняття та запровадження МСФЗ і МСА. Там, де респонденти звертали увагу на питання, пов'язані з документами інших комітетів МФБ, окрім МРСАНВ, наприклад, комітетів з етики, освіти або фінансової звітності у державному секторі, ці питання доводилися до відома відповідного профільного комітету.

ОСНОВНІ ВИСНОВКИ І ПРИПУЩЕННЯ

В цілому, респонденти позитивно оцінили прийняття і запровадження міжнародних стандартів і підтвердили, що Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБУ) і Рада з Міжнародних стандартів аудиту і надання впевненості (РМСАНВ) мають повноваження їх розробляти.

Респонденти вказали на подібні труднощі, пов'язані з прийняттям і запровадженням як МСФЗ, так і МСА. Однак вони більше часу приділяли обговоренню міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а не міжнародних стандартів аудиту. Один респондент (представник промисловості) пояснив це таким чином: *«Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку безпосередньо впливають на багато більшу кількість людей, ніж міжнародні стандарти аудиту. Складність міжнародних стандартів аудиту може позначитися на вартості аудиторських послуг для підприємства, однак саме підприємство не зобов'язане знати, тлумачити і впроваджувати ці стандарти»*.

Основні труднощі, з якими стикнулися ті, хто займається прийняттям і запровадженням МСФЗ і МСА, наводяться в таких розділах цього звіту:

- Розуміння сенсу зближення в міжнародному масштабі
- Переклад міжнародних стандартів
- Складність і структура міжнародних стандартів
- Періодичність, обсяг і складність змін міжнародних стандартів
- Труднощі для малих та середніх підприємств і аудиторських фірм
- Потенційний брак знань
- Наслідки прийняття МСФЗ

ЗБЛИЖЕННЯ в міжнародному масштабі можливо тільки за умови дій на всіх ланках інформаційного ланцюга, що приводить до складання фінансової звітності.

У цьому звіті докладно розглядаються ці труднощі і зазначаються чинники успіху, завдяки яким окремі країни й організації вирішували такі проблеми. Крім цього, по кожній проблемі пропонуються заходи, розроблені на основі аналізу висновків і рекомендацій респондентів. Наприкінці звіту наводиться список запропонованих заходів щодо кожної групи зацікавлених осіб. Хоча запропоновані заходи не узгоджені і не підтримані ні одною офіційною групою МФБ або будь-якою іншою міжнародною організацією, ці заходи були розроблені з метою досягнення зближення стандартів в міжнародному масштабі.

В основі заходів лежать наступні припущення:

- успішне прийняття міжнародних стандартів залежить від розробки високоякісних стандартів;
- необхідною умовою застосування міжнародних стандартів є достовірність. Укладачі, аудитори і користувачі фінансової звітності повинні вітати і підтримувати дотримання як сутності, так і форми міжнародних стандартів;
- прийняття і запровадження міжнародних стандартів вимагає дій і на національному, і на міжнародному рівнях. В міжнародному масштабі важливо, щоб міжнародні органи стандартизації встановили процеси і процедури, що сприяють участі національних органів і створили умови розробки всесвітньо визнаних високоякісних стандартів.

Нарешті, очевидно, що зближення в міжнародному масштабі можливо тільки за умови дій на всіх ланках інформаційного ланцюга, що приводить до складання фінансової звітності. Рада директорів і правління, до основних обов'язків яких відноситься фінансова звітність, а також аудитори, органи стандартизації, регулюючі органи й інші респонденти процесу складання фінансової звітності, такі як юристи, інвестиційні банкіри, аналітики, агентства кредитного рейтингу і викладачі – усі відіграють важливу роль у тому, щоб зближення в міжнародному масштабі стало реальністю.



РОЗУМІННЯ СЕНСУ ЗБЛИЖЕННЯ СТАНДАРТІВ В МІЖНАРОДНОМУ МАСШТАБІ

Що означає „прийняття”?

На запитання „Якою мірою, на Вашу думку, прийняла міжнародні стандарти Ваша країна?” давалися різні відповіді, головним чином тому що немає загальноприйнятого визначення терміну „прийняття”. Респонденти говорили про „прийняття”, „гармонізацію”, „перехід” тощо, не даючи чіткого визначення цих термінів. Наприклад, що означає „переважно гармонізовані”? В одній відповіді говорилося про те, що національні стандарти „базувались” на міжнародних стандартах, а також про те, що національні стандарти бухгалтерського обліку щонайменше на 80% співпадають з МСФЗ, а національні стандарти аудиту - щонайменше на 95% тотожні Міжнародним стандартам аудиту. Зближення стандартів в міжнародному масштабі – це процес, кінцевим результатом якого є їх прийняття. Проте, без загальноприйнятого визначення „прийняття”, важко оцінити успіх на шляху до зближення стандартів в міжнародному масштабі.

Готуючи „Звіт про дотримання стандартів та кодексів”, Світовий банк зіткнувся з такою ж розбіжністю визначень прийняття. Ним було встановлено, що прийняття МСФЗ можна віднести до таких категорій: повного прийняття МСФЗ, повного прийняття МСФЗ з затримкою в часі; вибіркового прийняття МСФЗ; а також національних стандартів, що „базуються” на МСФЗ. Прийняття МСА може бути віднесене до подібних категорій, з одним доповненням: прийняття скороченої версії МСА. Крім цього, прийняті стандарти всіх категорій МСА можуть містити додаткові національні вимоги.

Прийняття міжнародних стандартів може бути затримане в часі головним чином через необхідність перекладу стандартів. Наприклад, в одній країні процес перекладу затримав прийняття стандартів на п’ять років.

Вибіркове прийняття міжнародних стандартів пояснюється, головним чином, їх складністю, несумісністю з національною культурою, або потенційними проблемами з запровадженням. Наприклад, в одній країні текст МСА був скорочений до 33 сторінок, оскільки повний текст стандартів здавався їм „надто великим”. Вважалося, що запровадження таких скорочених стандартів було першим кроком до повного прийняття; втім, зараз вже минає шостий рік перебування даної країни на цій тимчасовій стадії.

У відповідності з параграфом 14 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 „Подання фінансових звітів”, не можна стверджувати, що фінансова звітність складена згідно з МСБО, якщо вона не відповідає усім вимогам МСФЗ. У параграфі 53 проекту запропонованого переглянутого стандарту МСА 700, „Висновок незалежного аудитора про повний комплект фінансової звітності загального призначення”, зазначається, що висновок аудитора повинен стосуватися тільки аудиту, проведеного згідно з МСА, у відповідності з усіма стандартами аудиторської перевірки. Це ставить перед дилемою укладачів та аудиторів фінансової звітності, в країнах, які не повністю включили МСФЗ та МСА в свої національні стандарти. Не зважаючи на те, що національні стандарти розроблялися з посиланням на міжнародні стандарти, вони можуть не повністю їх включати, й отже ні фінансова звітність, ні висновок аудитора не можуть вважатися такими, які відповідають МСФЗ та МСА.

Більш того, посилання на національні стандарти, які є „істотно такими ж”, або „переважно такими ж” як МСФЗ або МСА, плутає і може ввести в оману.

МОДЕЛЬ ЗБЛИЖЕННЯ

У березні 2004 року Рада зі стандартів бухгалтерського обліку (РСБО) Великобританії видала доповідь для обговорення: „Стандарти бухгалтерського обліку у Великобританії: стратегія зближення з МСФЗ”. У цьому документі представлені погляди РСБО щодо майбутнього національних стандартів бухгалтерського обліку. А саме, зазначається, що РСБО вважає неможливим використання двох цілком різних стандартів бухгалтерського обліку в середньостроковій перспективі, і не буде планувати випуск нових стандартів, які б передбачали більш високі вимоги та обмеження порівняно зі стандартами МСФЗ. Ці пропозиції вимагають узгоджених зусиль з боку РСБО для того, щоб привести національні стандарти бухгалтерського обліку у відповідність з МСФЗ. РСБО збирається досягнути цього якомога швидше, уникаючи завеликого обсягу змін за один рік, а особливо зводячи до мінімуму випадки, коли від компанії, що використовує національні стандарти, можуть вимагати здійснення послідовних змін облікової політики стосовно того ж питання.

Поправки з огляду на національну специфіку

Прийняття та запровадження міжнародних стандартів в окремо взятій країні відбувається в середовищі та під впливом чинників, які є унікальними саме для цієї країни, наприклад, економіки, політики, законодавства і культури. Серед причин неповного прийняття МСФЗ та МСА країнами-учасницями, згадується те, що країни вважають необхідним вносити поправки в міжнародні стандарти, які б відображали національну специфіку. Це підтверджується проектами, розпочатими Федерацією європейських експертів з питань бухгалтерського обліку (ФЄЕ), Радою з аудиторської практики (РАП) Великобританії і Австралійською радою зі стандартів бухгалтерського обліку (АРСБО).

У березні 2004 ФЄЕ підготувала доповідь: „МСА+ в ЄС: Огляд вимог до аудиту, що залежать від специфіки кожної країни”, в якому наведено класифікацію таких додаткових національних вимог: додаткова звітність відповідно до законів та підзаконних нормативних актів; додаткова звітність згідно з національними стандартами аудиту, а також істотні додаткові процедури, які вимагаються національними стандартами аудиту. Національні закони, підзаконні нормативні акти про аудиторську діяльність і стандарти аудиту призводять до виникнення багатьох розбіжностей з МСА 700 „Аудиторський висновок про фінансову звітність”. Крім цього, 11 з 30 досліджених країн визначили одну або більше істотних процедур, які не передбачені в МСА.

У червні 2004 року РАП випустила попередній варіант запропонованих Міжнародних стандартів аудиту (Великобританія та Ірландія). РАП пропонує переглянути існуючі національні стандарти аудиту для того, щоб забезпечити принаймні їх відповідність вимогам МСА. Розробляючи проект для обговорення, РАП переглянула всі національні стандарти для того, щоб визначити розбіжності між національними стандартами та МСА. Там, де відмінності вважалися доречними та корисними, матеріали включалися в МСА з метою застосування у Великобританії.

АРСБО прийняла МСФЗ з мінімальними поправками, щоб відповідати нормам національного законодавства, в деяких випадках усунути можливість вибору різних варіантів порядку обліку, зробити

ПОДІБНИМ ЧИНОМ,
багато інших країн
вважають за необхідне
включати національні
законодавчі та
нормативні вимоги та
національну практику в
прийняті ними
міжнародні стандарти.

стандарти для приватного та державного сектору нейтральними, внести поправки до термінології в окремих МСФЗ, які останнім часом не переглядалися, а також залишити нечисленні інструкції, які існують і в чинних стандартах АССБУ.

Подібним чином, багато інших країн вважають за необхідне включати національні законодавчі та нормативні вимоги та національну практику в прийнятті ними міжнародні стандарти, або скасувати міжнародні норми через „правові перешкоди”. Але в майбутньому ця практика може стати неприпустимою.

Згідно з підготовленою Європейською комісією „Пропозицією щодо Директиви Європейського парламенту та Ради про обов’язковий аудит річних фінансових звітів і консолідованої звітності та внесення поправок до Директив Ради Європи 78/660/ЕЕС та 83/349/ЕЕС (16 березня 2004 р.), країнам-членам ЄС дозволяється застосовувати додаткові аудиторські процедури лише у випадку, якщо такі процедури впливають з конкретних вимог щодо обсягу обов’язкового аудиту. Крім цього, країни-члени ЄС повинні будуть повідомляти Комісію про ці додаткові процедури.

Окрім такої національної специфіки як національні закони, підзаконні нормативні акти і практика, орієнтація національного режиму бухгалтерського обліку на оподаткування також вважається перешкодою на шляху до зближення стандартів в міжнародному масштабі. Наприклад, в деяких країнах визначення оподаткованого прибутку є однією з основних цілей національних стандартів бухгалтерського обліку. Фінансова звітність, складена згідно з МСФЗ, повинна служити потребам ринків капіталу, які можуть істотно відрізнятися від потреб податкових органів.

Дата зближення стандартів в міжнародному масштабі та дати набрання чинності прийнятих міжнародних стандартів

Респонденти повідомили, що їх країни прийняли міжнародні стандарти з певної дати, але не слідкували за їхніми змінами та переглядом міжнародних стандартів, виданих після цієї дати.

Також у декількох випадках було виявлено, що національні та міжнародні стандарти, на яких вони базуються, мають різні дати набрання чинності та перехідні положення.

Через це укладачі та аудитори фінансової звітності стикаються з дилемою, яку ми обговорювали раніше. Будь-яке посилання на відповідність міжнародним стандартам слід робити тільки у разі повного дотримання усіх міжнародних стандартів, чинних на цю дату.

Доступність міжнародних стандартів

Перешкодою на шляху до зближення стандартів в міжнародному масштабі вважається обмежений доступ до деяких міжнародних стандартів або їхніх частин. Деякі респонденти, особливо з країн, що розвиваються, висловлювали стурбованість тим, що МСФЗ не надаються безкоштовно. Аналогічно, деякі респонденти з країн ЄС, які мають безкоштовний доступ до певної літератури з МСФЗ були стурбовані тим, що найважливіші інструкції для правильного запровадження МСФЗ пропонуються тільки на платній основі, а й отже можуть не розглядатися підприємствами, що застосовують МСФЗ.

Висновки і пропозиції

Очевидно, що зближення стандартів в міжнародному масштабі – це процес. МФБ може його прискорити, більш чітко пояснивши кінцевий результат, тобто значення „прийняття”, та розробляючи більш послідовну та всесвітньо визнану оцінку зближення в

міжнародному масштабі. Хоч слід ще продумати, як краще врахувати національні закони та підзаконні нормативні акти, потрібно досягти більшої послідовності у підходах тих, хто приймає міжнародні стандарти. Урядам та регулюючим органам пропонується створювати таку законодавчу та нормативну базу, яка б забезпечувала відповідність міжнародним стандартам з дуже обмеженою кількістю додаткових національних вимог або взагалі без них. Урядам країн пропонується визнати, що податковий і фінансовий облік виконують різні функції.

Національним органам стандартизації рекомендується зробити зближення стандартів в міжнародному масштабі основним напрямком своєї роботи і використання ресурсів, а також взаємодіяти з міжнародними органами стандартизації від імені професійної спільноти своїх країн.

Міжнародні органи стандартизації мають продовжувати визнавати, що перед національними органами стандартизації поставлені унікальні задачі та надавати можливість національним органам стандартизації брати участь у міжнародному процесі встановлення стандартів. Слід відзначити спільні зусилля Ради зі стандартів фінансового обліку у Сполучених Штатах та Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з метою усунення відмінностей між національними стандартами бухгалтерського обліку і МСФЗ. (Багато респондентів, проте, вважали, що при укладанні таких угод, в центрі уваги міжнародних органів стандартизації повинна залишатися розробка всесвітньо визнаних високоякісних стандартів.)

ЧИННИКИ УСПІХУ

Успіху національних органів стандартизації в прийнятті і запровадженні міжнародних стандартів сприяли такі чинники:

- розробка і прихильність усіх зацікавлених сторін офіційній політиці зближення стандартів в міжнародному масштабі, яка чітко зазначає фундаментальні принципи зближення стандартів, процес зближення, ролі та обов'язки усіх зацікавлених сторін, терміни зближення стандартів в міжнародному масштабі;
- встановлення добрих відносин та взаємодії між усіма зацікавленими сторонами, у тому числі укладачами, аудиторами, користувачами, урядами та регулюючими органами;
- врахування впливу, який має зближення стандартів на малі та середні підприємства і бухгалтерські фірми;
- встановлення офіційного перекладацького процесу, в якому братимуть участь як професійні перекладачі, так і професійні бухгалтери;
- узгодження планів та порядку роботи національних органів стандартизації з планами та порядком роботи міжнародних органів стандартизації;
- виділення значних ресурсів для спільної роботи з міжнародними органами стандартизації та впливу на їхню роботу.

Національним органам стандартизації пропонується включити критерії додаткових національних вимог як фундаментальний принцип їхньої офіційної стратегії зближення стандартів. Такі додаткові вимоги повинні обмежуватись тими, що продиктовані національними законами та підзаконними нормативними актами. Найкращі приклади національної практики, яких немає в міжнародних стандартах повинні доводитися до відома та розглядатися міжнародними органами стандартизації.

Крім цього, національним органам стандартизації слід визначити найкращий спосіб включення додаткових національних вимог до прийнятих міжнародних стандартів. Зазначалися різні підходи до цього питання. Наприклад, проект для обговорення, виданий

РАП Великої Британії чітко розрізняє додатковий матеріал і зміст МСА, а у стандартах аудиту Франції та Німеччини, які включають МСА, додатковий матеріал окремо не виділяється. Додаткові національні вимоги бажано чітко виділяти, оскільки це полегшує ведення прийнятих міжнародних стандартів і додаткових національних стандартів, що дозволяє укладачам або аудиторам, які хочуть дотримуватися МСФЗ чи МСА, відрізнити додаткові національні вимоги від МСФЗ і МСА.

Також регіональним професійним організаціям бухгалтерів і аудиторів рекомендується вжити заходів з метою прийняття та запровадження міжнародних стандартів. Визнається, що для країн одного регіону прийняття та запровадження міжнародних стандартів часто має однакові наслідки, а й отже можна знайти шляхи вирішення проблем на регіональному рівні.

Добре організовані регіональні професійні об'єднання бухгалтерів та аудиторів, що мають значні ресурси, можуть допомогти національним професійним організаціям та національним органам стандартизації шляхом поєднання зусиль, спрямованих на прийняття та запровадження міжнародних стандартів. Вони можуть сприяти участі в роботі міжнародних органів стандартизації, перекладу міжнародних стандартів, а також навчанню та практичній підготовці укладачів, аудиторів і користувачів фінансової звітності.

Роль організацій-членів МФБ також дуже важлива. МФБ створив Програму з контролю за дотриманням обов'язків організацій-членів МФБ, яка створена для того, щоб спонукати організації-члени МФБ приймати та впроваджувати міжнародні стандарти. Основою цієї програми є Положення про обов'язки членів, метою яких є зазначення чітких вимог до теперішніх і майбутніх організацій-членів МФБ, щоб допомогти їм забезпечити високоякісну діяльність професійних бухгалтерів у всьому світі.

Крім цього, з метою підтримки розвитку бухгалтерської професії в країнах, що розвиваються, шляхом сприяння їхньої участі в міжнародному процесі встановлення стандартів, та їхнім зусиллям з пошуку ресурсів у інших організаціях-членів МФБ та створила Постійну робочу групу з питань країн, що розвиваються.

НАЦІОНАЛЬНИМ

*органам стандартизації
рекомендується зробити
зближення стандартів в
міжнародному масштабі
основним напрямком своєї
роботи і використання
ресурсів.*

ПЕРЕКЛАД МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Складною задачею під час прийняття і запровадження стандартів є переклад міжнародних стандартів. Часто перекладачам важко передати в перекладі стандартів реальний зміст англійського тексту. Серед чинників підвищення складності перекладу, респонденти виділяють такі:

- використання довгих речень в англійському тексті;
- непослідовне використання термінології;
- використання одного терміна для опису різних понять; а також
- використання термінології, що не піддається перекладу. Наприклад, для позначення різних рівнів обов'язковості в міжнародних стандартах вживаються такі слова як “shall” (тут: зобов'язаний), “should” (тут: слід, повинен) і теперішній час дієслів, а в багатьох мовах таких індикаторів немає.

Більшість респондентів також висловили думку, що міжнародні стандарти повинні бути викладені простою англійською мовою, що краще піддається перекладу.

У зв'язку з перекладом піднімалося ще одне питання: послідовність вживання термінології в перекладі стандартів. З метою вирішення цієї проблеми деякі перекладачі спочатку перекладали глосарій термінів міжнародного органа стандартизації або інший список ключових слів. Але деякі респонденти дотримувалися думки, що глосарій термінів РМСАНВ не містить усіх слів, що вважаються «ключовими». Згадувалися такі поняття як «значний» або «істотний», що можуть мати різні відтінки в різних мовах, а також поняття, на які можуть впливати особливості культури.

Фінансування і його вплив

Респонденти повідомляли, що переклад міжнародних стандартів часто фінансується донорськими організаціями. Оскільки таке фінансування надається на разовий або спеціальний проект, в організацій не завжди є кошти на виконання перекладу нових і переглянутих міжнародних стандартів. З огляду на періодичність і обсяг змін міжнародних стандартів, переклад стандартів швидко застаріває, й укладачі та аудитори фінансової звітності більше не можуть стверджувати, що вона відповідає вимогам МСФЗ і МСА.

Графік перекладів

Висловлювалося побоювання, що МСФЗ, прийняті Європейською комісією і які набирають чинність в ЄС з 1 січня 2005 р., можуть бути не перекладені в строк, що дозволяє належним чином забезпечити їхнє запровадження.

Комісія зазначила, що переклад стандарту МСФЗ може з'явитися в Офіційному журналі Комісії через дев'ять місяців після його публікації Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Також респонденти підняли питання про строки щодо проектів стандартів для обговорення. Деякі національні органи стандартизації випускають проекти міжнародних стандартів або проекти національних стандартів, що включають проекти міжнародних стандартів. Це дозволяє їм врахувати зауваження на національному рівні і подати свої коментарі до міжнародного органу стандартизації. Однак це може виявитися неможливим через занадто жорсткі строки подачі коментарів, що не враховують час на переклад цих проектів для обговорення.

Участь професійних бухгалтерів

Більшість респондентів підкреслили значення участі професійних бухгалтерів у перекладі міжнародних стандартів. Також висловлювалося побоювання, що у разі перекладу міжнародних стандартів без участі розробників або користувачів міжнародних стандартів, якість перекладу може бути низькою.

Висновки і пропозиції

Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку встановив процес перекладу МСФЗ, і в липні 2004 року Правління МФБ прийняло Положення про переклад стандартів і інструкцій, що видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів. Сподіваємося, що ці ініціативи сприятимуть високоякісному перекладу міжнародних стандартів. Крім цього, МФБ було рекомендовано організувати на своєму веб-сайті форум, на якому можна було б повідомляти про проблеми перекладу й обмінюватися перекладацькими варіантами, а також включати в майбутні проекти міжнародних стандартів для обговорення запитання про можливі проблеми перекладу цих стандартів.

З метою забезпечення послідовності у перекладах і максимально ефективного використання наявних ресурсів, країни, в яких говорять на одній мові, повинні погоджувати свою роботу в цій області і, згодом, ліквідувати численні варіанти перекладів міжнародних стандартів на одну й ту саму мову. Робота над перекладом МСА французькою мовою, під керівництвом Інституту аудиторів Бельгії, у якій беруть участь представники аналогічних організацій Франції, Канади, нещодавно до них приєдналися фахівці з Люксембургу і Швейцарії, виявилася корисною для всіх сторін у забезпеченні спільного розуміння стандартів і перекладі ключових слів.

Щодо міжнародних проектів для обговорення, то було рекомендовано розглянути можливість продовження на 30 днів періоду між наданням проекту національним органам стандартизації та обнародуванням проекту як у національному, так і в міжнародному масштабі. Це дозволить національному органу стандартизації зробити переклад міжнародного проекту для обговорення, написати передмову і включити необхідні додаткові національні вимоги. Потім отримані коментарі до проекту для обговорення можна розглядати як на національному, так і в міжнародному масштабі.

Один національний орган стандартизації повідомив, що виконує «робочі» переклади запропонованих стандартів МСА до остаточного затвердження МСА Радою за Міжнародними стандартами аудиту і забезпечення впевненості. Це прискорює їхнє запровадження.

Нарешті, регіональним професійним організаціям бухгалтерів рекомендується відігравати активну роль у сприянні перекладу. Їхня участь могла б запобігти дублюванню зусиль і забезпечити своєчасний і високоякісний переклад. Крім цього, завдяки їхнім зусиллям з пошуку фінансування для перекладу, стандарти стають більш доступними.

БІЛЬШІСТЬ респондентів також висловили думку, що міжнародні стандарти повинні бути викладені простою англійською мовою, що краще піддається перекладу.

ЧИННИКИ УСПІХУ

Успіху національних професійних організацій бухгалтерів у перекладі міжнародних стандартів сприяють наступні чинники:

- розробка офіційного плану перекладів і створення перекладацької групи, до складу якої входять професійні бухгалтери;
- забезпечення послідовного вживання термінології, переклад списку ключових термінів у першу чергу, і, по можливості, звертання за порадою до перекладачів міжнародних стандартів в інших країнах, де говорять тією ж мовою;
- активний пошук і забезпечення донорського й іншого фінансування, що не тільки покриває витрати на перший переклад міжнародних стандартів, але і переклад нових і переглянутих стандартів;
- встановлення перекладацького процесу, що створює умови для оперативного перекладу запропонованих і прийнятих міжнародних стандартів, що сприяє швидкому запровадженню стандартів.

СКЛАДНІСТЬ І СТРУКТУРА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Респонденти поділяли думку про те, що формулювання міжнародних стандартів поступово стають все довшими та складнішими, ґрунтуються на великій кількості правил; при цьому як структура, так і складність стандартів відіграють негативну роль в процесі їх затвердження та запровадження. При цьому згадувалися міжнародні стандарти бухгалтерського обліку фінансових інструментів, а також міжнародні стандарти аудиту, які регулюють питання аудиторського ризику, шахрайства та контролю якості. Незважаючи на зауваження щодо обсягу та рівня деталізації, багато респондентів погодились, що необхідні додаткові інструкції щодо запровадження стандартів.

Втім, очевидно, що міжнародні регулюючі органи підтримали подальше розширення та деталізацію нещодавно опублікованих Міжнародних стандартів аудиту. Розширення та деталізація МСА сприяє запровадженню більш жорсткого регуляторного середовища та послідовного запровадження міжнародних стандартів аудиту.

Респонденти наголосили на важливості підходити до встановлення міжнародних стандартів на основі принципів. Висловлювалася думка, що стандарти є великими та складними, ґрунтуються на великій кількості правил, їх важко впроваджувати і це може призвести до виникнення у людей бажання уникати виконання стандартів.

РЕСПОНДЕНТИ наголосили на важливості підходити до встановлення міжнародних стандартів на основі принципів.

Респонденти відзначили малу ймовірність того, що розробники міжнародних стандартів візьмуть до уваги те, що деяким країнам доводиться включати затверджені ними міжнародні стандарти в чинні національні закони або нормативні акти. Міжнародні стандарти не пишуться у формі закону чи нормативного акту і, таким чином, потребують „трансформації” національними розробниками стандартів. Або, як у випадку країни, що включає МСА в національні стандарти аудиту, обов'язки включається в національний закон чи підзаконний нормативний акт, в той час, як пояснювальний текст включається в рішення національної професійної організації бухгалтерів.

Один з респондентів попередив національних розробників стандартів щодо вищевказаного підходу, який може вплинути на сферу застосування національних стандартів. Наприклад, вимоги, включені в національний законодавчий акт чи нормативне положення, можуть бути обов'язковими, в той час, як пояснювальний текст до них, опублікований в інших джерелах, може не бути обов'язковим. Таким чином, необхідно брати до уваги переважну силу національних стандартів порівняно з силою міжнародних стандартів.

Декому з респондентів також було складно зрозуміти порядок розміщення тексту в міжнародних стандартах аудиту, оскільки не завжди чіткою була логіка їхньої структури. Як приклад було наведено структуру МСА: обов'язок, що покладається на аудитора, потім визначення термінів, вжитих в описі обов'язків, а потім пояснення самого обов'язка. На думку деяких респондентів, послідовність цих етапів повинна бути іншою.

Крок, зроблений РМСБО назустріч „моделі справедливої вартості” ще більш ускладнив МСФЗ. Багато респондентів розділяли точку зору, за якою справедлива вартість є суб'єктивним поняттям, яку важко оцінити, оскільки різне тлумачення може призвести до різних висновків. Втім, спеціалісти з інвестицій, які вважають, що МСФЗ недостатньо наполегливо розвиває свою „модель справедливої вартості”, дійшли висновку про те, що проблему можна подолати роз'ясненнями наслідків справедливої оцінки для фінансового стану та результатів діяльності у фінансових звітах. Наприклад, інформація про як результат справедливої оцінки, може бути розкрита в окремому розділі

акціонерного капіталу. Тоді ринок (і регулюючі органи) знатимуть, як підійти до вирішення цього питання.

Висновки та пропозиції

Розробникам міжнародних стандартів рекомендовано звертати більше уваги на складнощі, з якими стикаються національні розробники стандартів, аудитори та користувачі фінансової звітності під час затвердження та запровадження міжнародних стандартів. А саме, респонденти рекомендували розробникам міжнародних стандартів розробляти стандарти, основані на принципах, з нескладними текстами та структурою, яка сприяє включенню останніх в національні закони чи підзаконні нормативні акти та їх запровадженню.

РМСБО вже зробила перший крок в цьому напрямку. Вже був розпочатий проект, спрямований на розробку більш чітких формулювань та стилю постанов. Метою цих змін є опублікування постанов, зрозумілих для тих, хто виконує ті чи інші завдання, чітких, та таких, які можна послідовно застосовувати.

ПЕРІОДИЧНІСТЬ, ОБСЯГ І СКЛАДНІСТЬ ЗМІН ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Безумовно, це був досить складний час для розробників, аудиторів та користувачів фінансової звітності - не лише з огляду на нові міжнародні стандарти та ті, в які були внесені зміни, а ще й з огляду на численні вимоги, які встановлюють інші респонденти окрім розробників бухгалтерських та аудиторських стандартів. Респонденти задавали питання про те, чи проводять ті, хто встановлює вимоги, моніторинг результатів таких змін з точки зору розробників, аудиторів та користувачів фінансової звітності. Один з респондентів рекомендував задавати таке питання кожного разу після внесення змін: Чи перевищує корисність цієї зміни витрати, пов'язані з її запровадженням?

Періодичність, обсяги та складність внесення змін до міжнародних стандартів підтверджуються наступним:

- Проект з вдосконалення РМСБО, в результаті якого були внесені поправки до 13 стандартів, одночасно зі внесенням відповідних змін до багатьох інших стандартів (документ з 598 сторінок, виданий РМСБО в грудні 2003 року);
- Багаторазова зміна одних і тих самих стандартів, в тому числі зміни попередньої позиції РМСБО та зміни з метою зближення стандартів в міжнародному масштабі. Вони включають зміни до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що регулюють подання фінансових звітів, облікової політики, внесення змін до облікових оцінок та помилок; основні засоби; наслідки зміни курсів іноземних валют; а також фінансові інструменти.
- Складні зміни, розуміння яких потребує глибоких фахових знань. Це – зміни до міжнародних стандартів бухгалтерської звітності, що регулюють питання фінансових інструментів, знецінення активів та винагороди працівникам.
- Зміни до моделі аудиторського ризику РМСАНВ, які приводять до виникнення нових міжнародних стандартів аудиту та внесення відповідних змін до багатьох існуючих стандартів.
- Нові міжнародні стандарти контролю якості, які регулюють контроль якості в бухгалтерській фірмі та на рівні аудиторських завдань.
- Переглянутий міжнародний стандарт аудиту, в якому йдеться про обов'язок аудитора брати до уваги можливість шахрайства під час проведення аудиту фінансової звітності, був опублікований в лютому 2004 року, в той час, як попередня версія цього стандарту набирає чинність для аудитів фінансових звітів за періоди, що закінчуються 30 червня 2002 року, або після цієї дати.

ДЛЯ РОЗРОБНИКІВ
*міжнародних стандартів
також важливим є
знаходження рівноваги між
необхідністю вдосконалення
міжнародних стандартів як
пріоритетним завданням і
необхідністю вирішення
практичного питання щодо
надання країнам потрібного
їм часу для прийняття та
запровадження цих
стандартів.*

З огляду на вищезазначене, розробники національних стандартів можуть прийняти рішення не затверджувати міжнародні стандарти, які незабаром будуть змінені. Наприклад, РСБО Великобританії пропонує не включати окремі міжнародні стандарти фінансової звітності в свої національні стандарти бухгалтерського обліку. Існує кілька причин такого рішення. З точки зору економічної ефективності вони не хотіли б випускати національний стандарт бухгалтерського обліку, який включає міжнародний стандарт, що, ймовірно, незабаром істотно зміниться.

Більш того, як вже зазначалося раніше, в деяких країнах затверджені міжнародні стандарти включаються до національного закону чи нормативного акту. Отже, закон або

нормативний акт такої країни необхідно буде переглядати після кожного внесення змін до міжнародних стандартів.

Крім цього, з огляду на частоту внесення змін до міжнародних стандартів, „реальні приклади” застосування найкращої практики недоступні користувачам цих стандартів.

Респонденти визнали, що розробники міжнародних стандартів старанно працюють над тим, щоб якомога швидше вдосконалити міжнародні стандарти, при цьому 1 січня 2005 року є важливою датою для РМСБО. Проте вони зазначили, що для розробників міжнародних стандартів також важливим є знаходження рівноваги між необхідністю вдосконалення міжнародних стандартів як пріоритетним завданням і необхідністю вирішення практичного питання щодо надання країнам потрібного їм часу для прийняття та запровадження цих стандартів. Наприклад, надання короткого періоду часу на запровадження складних стандартів МСФЗ, що потребує внесення значних змін до системи фінансової звітності підприємства, або складних МСА, що вимагає внесення істотних змін до методики проведення аудиту та навчання, може сповільнити процес зближення стандартів.

Висновки та пропозиції

Визнано, що міжнародні стандарти повинні реагувати на ринкові зміни, потреби інвесторів, а також існування різноманітних та складних фінансових продуктів. Проте, зважаючи на частоту, масштабність та складність запровадження змін до міжнародних стандартів, розробники міжнародних стандартів повинні віднайти спосіб ефективного сприяння зусиллям розробників національних стандартів на шляху до прийняття та запровадження цих стандартів.

До 31 березня 2004 року РМСБО досягла поставленої мети - видання нових стандартів та перегляду чинних стандартів, які будуть застосовані для звітних періодів з 1 січня 2005 року. Це дає певний час для переходу на цю „стабільну платформу” МСФЗ тим компаніям ЄС та інших країн, які заявили про наміри щодо запровадження МСФЗ в 2005 році.

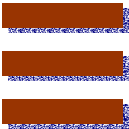
РМСАНВ розглядає можливість введення „спокійного періоду”, що потрібний для прийняття та запровадження МСА. Цей спокійний період дає користувачам МСА певний час протягом якого не буде запроваджуватися жодного нового чи переглянутого міжнародного стандарту аудиту. Хоч РМСАНВ продовжуватиме розробляти нові або переглядати існуючі МСА, стандарти, видані протягом „спокійного періоду”, не будуть набирати чинності до завершення такого періоду.

В подальшому розробникам міжнародних стандартів рекомендується збирати інформацію стосовно реалістичних термінів прийняття та запровадження національних стандартів розробниками та органами стандартизації, аудиторами та користувачами фінансової звітності. В цей процес потрібно включити процедуру розробки стандартів а також визначення дат набрання чинності новими та переглянутими міжнародними стандартами.

Більш того, запровадження міжнародних стандартів є не тільки питанням бухгалтерської звітності, це ще й питання бізнесу. Таким чином, очікувані зміни до міжнародних стандартів повинні бути продумані розробниками фінансової звітності на початковій стадії, а їх потенційні наслідки потрібно обговорювати з усіма зацікавленими особами, в тому числі з керівниками підприємств.

ЧИННИК УСПІХУ

Питанням про внесення постійних змін до міжнародних стандартів приділяється значна увага. Під час розробки графіку зближення стандартів, національні органи стандартизації відкладають прийняття міжнародних стандартів, що переглядаються доки вони не будуть остаточно дороблені. Такий підхід допоможе уникнути необхідності вносити нові зміни до національного стандарту відразу ж після включення міжнародного стандарту.



ТРУДНОЩІ ДЛЯ МАЛИХ ТА СЕРЕДНІХ ПІДПРИЄМСТВ І АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Національні закони або підзаконні нормативні акти більшості країн вимагають, щоб багато, або навіть усі підприємства подавали фінансову звітність відповідно до Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, і ця звітність повинна проходити аудиторську перевірку згідно з комплексом загальноприйнятих стандартів аудиту. Ця перевірена аудитором фінансова звітність подається до державних органів і таким чином є доступною для кредиторів, постачальників, роботодавців, та інших осіб. Більша частина цих підприємств – дрібні та середні підприємства. В Європі, наприклад, налічується біля 7 тис. відкритих акціонерних компаній та більше 1 млн. приватних компаній. (В той час, як Європейська комісія пропонує зобов'язати до дотримання Міжнародних стандартів фінансової звітності лише лістингові компанії, які подають консолідовану фінансову звітність, ймовірно, що з 2007 року всі відкриті та приватні компанії проходили аудиторську перевірку згідно з міжнародними стандартами аудиту).

Практично всі респонденти піднімали питання про доречність та відповідність міжнародних стандартів потребам малих та середніх підприємств і бухгалтерських фірм.

Основними питаннями, які викликали занепокоєння були:

- обсяг та складність міжнародних стандартів;
- вартість виконання МСФЗ порівняно з отриманою від цього вигодою;
- непослідовне застосування міжнародних стандартів;
- чітка орієнтованість на проблеми, пов'язані з великими об'єктами; а також
- недостатнє представництво малих та середніх і бухгалтерських фірм у складі міжнародних рад, що займаються встановленням стандартів.

Коментарі щодо цих питань наводяться далі.

Здається, що деякі національні розробники стандартів самотійно вже працюють над тим, як краще передбачити в національному законодавстві або стандартах особливості звітування малими та середніми підприємствами. Такі окремі національні підходи до вирішення проблеми не вважалися раціональними, і респонденти припустили, що вони лише зашкодять зближенню стандартів в міжнародному масштабі. Крім цього, існування альтернативних підходів може зашкодити принципам зіставності та послідовності. Таким чином, респонденти відчули важливість швидкої розробки Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку стандартів бухгалтерського обліку для малих та середніх підприємств з достатньою та належною участю в цьому процесі таких підприємств.

Щодо МСА, то респонденти зазначили, що основна увага в МСА приділяється аудиту фінансової звітності не всіх підприємств, як раніше, а великих, складних, суспільно значущих та інших транснаціональних компаній замість аудиту фінансових звітів підприємств всіх розмірів. З часом все складніше застосовувати МСА до аудиту фінансової звітності малих та середніх підприємств. Як приклад наводилися міжнародні стандарти аудиту, що стосуються аудиторського ризику.

Також склалося враження, що міжнародні розробники стандартів не визнають або не звертають належної уваги на той вплив, який зміни основоположних принципів міжнародних стандартів мають на малі та середні підприємства і бухгалтерські фірми.

ПРАКТИЧНО всі
респонденти піднімали
питання про доречність
та відповідність
міжнародних стандартів
потребам малих та
середніх підприємств і
бухгалтерських фірм.

Фінансова звітність малих та середніх підприємств часто використовується як основа для складання податкових декларацій, банківських договорів, та іншої обов'язкової звітності. В результаті цих змін необхідним стає весь процес повторного навчання, яких охоплює не тільки на тих, хто готує фінансову звітність, і аудиторів, але й на користувачів, наприклад, інвесторів, кредиторів, податкові органи, регулюючі органи.

Респондент зазначив, що сегмент малих та середніх підприємств потребує подальшої сегментації з метою виділення дуже малих підприємств. „Спрощені МСФЗ” чи „спрощені МСА” можуть бути недоречні для малих суб'єктів господарювання. Отже виникає необхідність розробки іншого комплексу стандартів для третього сегменту, фінансова звітність якого в першу чергу призначена для податкових органів та банків.

Висновки та пропозиції

В червні 2004 року РМСБО видала документ для обговорення „Попередній погляд на стандарти бухгалтерського обліку для малих та середніх підприємств”. Метою цього документу для обговорення є отримання коментарів щодо попереднього погляду РМСБО на базовий підхід до розробки міжнародних стандартів з бухгалтерського обліку для малих та середніх підприємств.

Проект РМСБО був визнаний як важливий крок назустріч вирішенню проблем підприємств малого та середнього бізнесу, а респонденти закликали РМСБО і надалі швидко розвивати цей проект.

Вітається реагування національних органів стандартизації, аудиторів, та користувачів фінансової звітності малих та середніх підприємств на зазначений документ РМСБО, а також коментарі щодо відповідних запропонованих рішень РМСАНВ.

РМСАНВ встановив процедуру отримання коментарів Постійної робочої групи МФБ з малих та середніх підприємств щодо винагороди за послуги аудиторів, які повинні бути включені в нові та переглянуті нормативні акти.

Ще однією важливою подією стане в жовтні 2004 року Європейський Конгрес малих та середніх підприємств і аудиторських фірм, організований ФЄЕ за допомогою Arc Mediterranean des Auditeurs (в приміщенні Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Espana), та в якому візьмуть участь, а також доповідачі з РМСБО та МФБ, разом з європейськими лідерами. Цей та подібні заходи, що створюють форум для діалогу між національними та міжнародними розробниками стандартів, а також малими та середніми підприємствами і аудиторськими фірмами вітаються та є необхідними.

Останнє, але дуже важливе: під час розробки міжнародних стандартів міжнародні та національні розробники постійно повинні забезпечувати врахування потреб малих та середніх підприємств. Наприклад, один респондент рекомендував розробляти Міжнародні стандарти аудиту на основі найпростіших процедур аудиту, з додаванням, у разі необхідності, процедур для великих, складних суспільно значущих підприємств. Надзвичайно важливою є участь в процесі встановлення стандартів представників малих та середніх підприємств і аудиторських фірм.

ЧИННИКИ УСПІХУ

Чинники, які сприяли задоволенню потреб малого та середнього бізнесу:

- включення розробниками національних стандартів представників малих та середніх підприємств та бухгалтерських фірм до складу своїх рад;
- співпраця національних розробників стандартів та професійних аудиторських фірм з урядом, регулюючими органами та іншими зацікавленими сторонами для надання диференційованої звітності малими та середніми підприємствами;
- використання малими та середніми аудиторськими фірмами більш повних та деталізованих стандартів МСА з метою навчання співробітників та запровадження МСА.

ПОТЕНЦІЙНИЙ БРАК ЗНАНЬ

Інформованість, знання і навички

Дедалі більше поширення і зростаюча складність глобальних питань, операцій, фінансових продуктів і стандартів ставлять перед професійними бухгалтерами нові завдання, пов'язані з необхідністю володіти достатніми знаннями і навичками для виконання своїх посадових обов'язків. Зокрема, існує потенційний брак знань міжнародних стандартів.

На думку більшості респондентів, найголовнішими завданнями є освіта і навчання. Вони вважають, що глибоким знанням МСФЗ і обов'язковими навичками для їх застосування володіє дуже мало професійних бухгалтерів.

Наприклад, за результатами проведеного Інститутом присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу в червні 2003 року опитування членів-практиків, які працюють у сфері бізнесу, щодо їхньої інформованості та готовності до запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, встановлено, що:

- третина респондентів виявилися „не дуже поінформованими” або „зовсім не поінформованими” про публікацію Євросоюзом положення про застосування стандартів бухгалтерського обліку²;
- менше половини респондентів вважали, що знають про вплив, що його справлять міжнародні стандарти обліку на їх організацію чи фінансову звітність, яку вони складають;
- дві третини респондентів виявилися „не дуже поінформованими” або „зовсім не поінформованими” про графік реалізації проекту Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; і
- лише чверть респондентів знали про точку зору і плани РСБО Великобританії щодо процесу зближення стандартів в міжнародному масштабі.

Результати нещодавнього опитування понад 300 компаній Європи компанією „ПрайсуотерхаусКуперс”³ показали, що лише 10% респондентів опитування впевнені, що мають потрібних спеціалістів і навички, щоб вчасно завершити перехід на МСФЗ в Євросоюзі. Меншим компаніям особливо важко на постійній основі надавати потрібні ресурси для запровадження МСФЗ. Респондентів непокоїло, чи буде у них можливість знайти потрібних спеціалістів, коли потреба у фахівцях, які володіють МСФЗ досягне максимуму в 2004/2005 рр.

Готуючи „Звіти про дотримання стандартів і кодексів”, спеціалістами Світового банку встановлено, що у країнах, що розвиваються, та на нових ринках, де не існують національні стандарти, найпростішим і найкращим виходом вважають прийняття міжнародних стандартів. Однак їх практичне запровадження виявляється для них надзвичайно складним через незнання міжнародних стандартів, а також часто через брак потрібних ресурсів.

Деякі респонденти висловили занепокоєння тим, що аудиторські фірми надмірно покладаються на технічні знання і досвід. Компанії, що не мають такого досвіду, все більше залежать від своїх аудиторів в питаннях тлумачення МСФЗ.

Практичне застосування МСА в мережах аудиторських фірм має спроститися, завдяки розробці і запровадженню глобальних методологій аудиту та навчальних програм, що включають МСА, а також глобальним програмам внутрішньої перевірки для контролю за дотриманням стандартів аудиту.

² Regulation (EU) No 1606/2002, 19 липня 2002 року

³ International Financial Reporting Standards: Ready to Take the Plunge? , May 2004.

Багато країн вже включили міжнародні стандарти в систему освіти і навчання студентів, однак один з респондентів висловив сумнів щодо знання міжнародних стандартів викладачами, оскільки вони зазвичай не беруть участь у запровадженні цих стандартів.

Інший респондент зауважив, що через великий обсяг і швидкість змін студенти не можуть здобути уміння й навички для застосування міжнародних стандартів. Він розповів про зменшення кількості студентів, які володіють аналітичними здібностями й умінням критично підходити до вирішення проблем. Студентів слід навчати практичному застосуванню системи принципів у різних обставинах, звертаючись для конкретизації до посібників з міжнародних стандартів.

Респонденти також висловили занепокоєння рівнем знань аналітиків і журналістів. Однак ті респонденти, що представляли професійних інвесторів, вважали, що аналітики будуть готові до переходу на МСФЗ.

Потреба в тлумаченні

Необхідно забезпечити більш простий і швидкий спосіб вирішення питань, пов'язаних з тлумаченням МСФЗ. Респонденти зазначили потребу у більшій співпраці в цьому напрямку з боку РМСБО і особливо Комітету з тлумачення міжнародної фінансової звітності (КІМФЗ).

На думку респондентів, в даний час частину МСФЗ можна тлумачити по-різному, і тому різні сторони „шукають” більш прийнятний для них варіант тлумачення загальних питань. Щоб цього уникнути, в деяких галузях почали організовувати форуми, на яких провідні компанії мають можливість обговорити власні підходи до спільних питань.

Потреба в інструкціях щодо застосування міжнародних стандартів

Респондентам потрібні інструкції щодо застосування міжнародних стандартів. На їхню думку, інструкції щодо застосування особливо важливі, коли міжнародні стандарти впроваджуються вперше, коли є проблеми з перекладом, та коли ще відсутні фаховий досвід та приклади найкращої практики з „реального життя”. Крім цього, підкреслювалися особливості запровадження міжнародних стандартів в умовах, наприклад, національних законодавчих і нормативних баз та культур.

ПЕРШОЧЕРГОВУ увагу слід приділити розробці інструкцій щодо застосування міжнародних стандартів, які повинні бути доступними для кожного, хто потребує таких інструкцій.

Висновки і пропозиції

Слід звернутися до національних професійних об'єднань бухгалтерів з закликом і надалі інформувати професійних бухгалтерів та інших осіб про міжнародні стандарти і допомагати їм оволодіти цими стандартами.

Навчальним закладам доцільно надати викладацькому складу можливість пройти навчання на курсах з міжнародних стандартів. В навчальні програми інститутів і університетів слід включити програми з бухгалтерського обліку і аудиту, щоб ознайомити випускників з міжнародними стандартами.

В організаціях, які переходять на МСФЗ, розуміти стандарти повинні усі працівники, усіх ланок: від вищого керівництва до спеціалістів, які відповідають за фінансову й операційну звітність в усіх підрозділах організації. А для цього до участі в

навчальних програмах слід залучати працівників усіх рівнів, причому ці програми повинні продовжуватися і після початкового переходу на МСФЗ.

Потрібно також забезпечити, щоб аналітики і журналісти розуміли наслідки переходу на МСФЗ для фінансової звітності підприємств. Респонденти висловили побажання, щоб підприємства надавали аналітикам інформацію, необхідну для розуміння їх фінансового стану та результатів операційної діяльності.

Респонденти звернулися до установ, які розробляють міжнародні стандарти, запропонувати нові або вдосконалити вже існуючі процеси з метою забезпечити оперативні відповіді на питання стосовно тлумачення.

Крім цього, першочергову увагу слід приділити розробці інструкцій щодо застосування міжнародних стандартів, які повинні бути доступними для кожного, хто потребує таких інструкцій.

Не було єдиної думки щодо того, хто має розробити такі інструкції. Пропонувалося доручити це міжнародним органам стандартизації, національним органам стандартизації, національним професійним організаціям бухгалтерів та великим бухгалтерським фірмам. Однак в разі, якщо інструкції готуватиме будь-хто, крім установ, які розробляють міжнародні стандарти, завжди існуватиме можливість відсутності міжнародної координації та, як наслідок, непослідовності у застосуванні.

ЧИННИКИ УСПІХУ

Чинники, що сприяли успішному розв'язанню проблеми потенційного браку знань:

- Національні професійні об'єднання бухгалтерів, що пропонують навчання своїм членам у формі семінарів, та великі компанії і аудиторські фірми, що організують обов'язкові навчальні курси для штатних працівників.
- Національні професійні об'єднання бухгалтерів, що організують просвітницькі заходи для аналітиків і журналістів, розкриваючи наслідки, які матиме перехід на МСФЗ для фінансової звітності підприємств. Для цього використовуються, зокрема, прес-релізи та інформація на веб-сайтах.
- Залучення навчальними установами штатних працівників аудиторських фірм для викладання міжнародних стандартів.
- Навчальні семінари, які організують для своїх членів міжнародні організації, що представляють окремі галузі, наприклад, фінансові установи.
- Галузі, що організують форуми, де провідні компанії обговорюють проблеми і шляхи їх вирішення, пов'язані з запровадженням певних МСФЗ.
- Підприємства, які вважають перехід на МСФЗ питанням бізнесу, а не лише бухгалтерського обліку, й організують навчання для працівників усіх рівнів, разом з тими, що не працюють в системі фінансової звітності, наприклад, штатні працівники, що відповідають за визначення наслідків нових стандартів обліку на політику матеріального стимулювання працівників.

НАСЛІДКИ ПРИЙНЯТТЯ МСФЗ

Готуючись до прийняття міжнародних стандартів фінансової звітності у встановлені терміни, країни Євросоюзу та інші країни стикаються з унікальними труднощами, більш детальний опис яких наведено нижче.

Дві системи стандартів бухгалтерського обліку

Не виключено, що після 1-го січня 2005 року в країнах Євросоюзу діятимуть дві системи стандартів обліку, а саме МСФЗ і національні стандарти бухгалтерського обліку. Відповідним положенням Європейського союзу про запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності⁴ передбачається обов'язковий перехід на МСФЗ у лістингових компаніях, які складають консолідовану фінансову звітність. Однак питання про перехід інших компаній на МСФЗ залишається на розсуд країн-членів ЄС.

Одні країни-члени ЄС вносять зміни до національної законодавчої або нормативної бази, вимагаючи дотримання МСФЗ або національних стандартів обліку для інших юридичних осіб, в той час як інші країни ЄС і далі вимагають дотримання національних стандартів.

Хоч інколи необхідність залишити національні стандарти бухгалтерського обліку пояснюють, зокрема, особливостями національної законодавчої і нормативної бази та тим, що МСФЗ не стосуються малих і середніх підприємств, однак наявність двох систем стандартів потенційно може призвести до негативних наслідків. Найбільш очевидним є використання національних стандартів обліку в окремих фінансових звітах і міжнародних стандартів – у консолідованій фінансовій звітності. Крім того, студентам і бухгалтерам, аудиторам і користувачам фінансових звітів доведеться знати обидві системи стандартів.

Обмежене використання МСФЗ лістинговими компаніями

Як вже зазначалося вище, положення ЄС обмежується лише тими лістинговими компаніями, що складають консолідовану фінансову звітність. Респонденти висловили занепокоєння, щодо інших суспільно значущих компаній, наприклад, фінансових установ, які можуть бути і не зареєстровані на біржах.

Можливість порушення строків прийняття МСФЗ або відмови у прийнятті МСФЗ

Респонденти підкреслили, що можливість порушення строків затвердження МСФЗ щодо фінансових інструментів з боку Євро комісії або взагалі відмови від застосування МСФЗ створює умови невизначеності для бухгалтерів, аудиторів і користувачів фінансових інструментів.

Існує можливість серйозних наслідків в разі, якщо результатом такої відмови буде європейський стандарт в одній або декількох сферах. ФЄЕ в публікації „Позиція ФЄЕ – Потреба в глобальних стандартах: МСФЗ” (червень 2004 р.) розглядає такі наслідки:

- потрібне додаткове розкриття інформації для пояснення відмінностей від МСФЗ з метою забезпечення прозорості;
- компанії більше не зможуть заявити, що їх фінансова звітність складена згідно МСФЗ, з відповідними наслідками для аудиту і аудиторського висновку;

⁴ Regulation (EC) No. 1606/2002, 19 July 2002.

- потенційний вплив будь-якого унікального європейського стандарту на системи фінансової звітності. Наприклад, зміни у визнанні, вимірюванні та розкритті складних фінансових інструментів;
- ризик того, що ті організації (наприклад, фінансові установи), що застосовують чи бажають застосовувати МСФЗ, не підтримані Єврокомісією, опиняться в значно складнішому стані, ніж конкуренти;
- виникнуть обмеження для запозичень на ринках капіталу, або зросте вартість позикового капіталу;
- втрата можливості звести разом МСФЗ та стандарти бухгалтерського обліку США, а також можливий ефект на інші елементи трансатлантичного діалогу;
- ризик створення прецеденту.

Коментуючи можливе порушення строків прийняття МСФЗ або відмову прийняти міжнародні стандарти щодо фінансових інструментів, респонденти висловили занепокоєння роллю політиків у питанні прийняття стандартів. Ця думка була добре підсумована у промові Боба Герца, голови Ради зі стандартів фінансового обліку (РСФО) США, на конференції, організованій у грудні 2003 року Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів і Комісією з цінних паперів і бірж США (даються посилання як на РМСБО, так і РСБО): „Уся наша аудиторія, включаючи політиків, виявляють цілком законний інтерес до нашої діяльності. Однак я вважаю, що такий інтерес має стосуватися того, щоб ми належним чином виконували свою місію запровадження розумних, нейтральних стандартів обліку, а не зводився до спроб вплинути на нашу діяльність і рішення шляхом тиску і погроз втрутитися в наш незалежний і, я вважаю, об'єктивний процес... Встановлення стандартів не повинно бути політичним процесом, тому що головною його метою повинні бути доречність, достовірність і корисність звітної інформації, а не намагання задовольнити бажані економічні, ділові, соціальні та політичні цілі певних зацікавлених груп...”

Готовність прийняти міжнародні стандарти

За результатами нещодавнього дослідження понад 300 європейських компаній, виконаного компанією „ПрайсуотерхаусКуперс”⁵, у зв'язку з серйозними ризиками, які їм загрожують, великі компанії зробили більше у справі застосування МСФЗ, ніж малі та середні підприємства. Компанії, що надають фінансові послуги, також дещо випереджають інших у підготовці до МСФЗ. Згідно з результатами цього дослідження, пояснити це можливо тим, що на ці компанії сильніше впливають міжнародні стандарти фінансової звітності щодо фінансових інструментів.

В дослідженні запропоновані сім кроків, які повинні зробити організації для переходу на МСФЗ, та ступінь їх виконання такими компаніями.

Крок	Заходи	Виконання
1	Оцінити високий ступінь впливу МСФЗ на бізнес (принаймні попередня оцінка)	75%
2	Визначити облікову політику (принаймні щодо найбільш пріоритетних напрямків)	46%
3	Визначити, які дані відсутні	26%
4	Вдосконалення систем для збору даних (принаймні для найбільш	

⁵ „International Financial Reporting Standards: Ready to Take the Plunge?”, травень 2004 р.

	приоритетних напрямків)	11%
5	Впровадити процеси для забезпечення надійності даних	10%
6	Розробити засоби внутрішнього контролю, щоб показати достовірність даних	10%
7	Впровадити МСФЗ і застосувати їх для внутрішньої управлінської звітності	11%

В Австралії, де також готуються до переходу на МСФЗ з 1 січня 2005 року, Інститутом присяжних бухгалтерів Австралії (ICAA) у липні 2004 року проведено дослідження 122 корпорацій, яке показало, що практичне впровадження МСФЗ почали менш ніж половина опитаних компаній (49%). Однак протягом наступних шести місяців відсоток респондентів, які готуються до переходу на МСФЗ, зросте до 84%.

Одним з центральних питань для компаній буде пояснити інвесторам та аналітикам, як зміняться фінансових стан і операційні результати компанії після переходу на МСФЗ порівняно до результатів за національними стандартами бухгалтерського обліку. Дослідженням фірми „ПрайсуотерхаусКуперс” встановлено, що 80% компаній ще не склали плану зовнішніх зв'язків. Згідно з дослідженням ICAA, лише 35% респондентів почали пояснювати інвесторам та іншим зацікавленим особам вплив МСФЗ на фінансовий стан і результати діяльності своїх компаній.

Комітет європейських комісій з цінних паперів (CESR) рекомендує, щоб організації надавали ринку суттєву і корисну інформацію у кілька етапів. Наприклад, рекомендується включити у фінансові звіти за 2003 рік текстову інформацію про стан підготовки до переходу на МСФЗ та основні відмінності між національними стандартами і МСФЗ.

Висновки і пропозиції

У зв'язку з наближенням кінцевого терміну переходу на МСФЗ у країнах Євросоюзу та в інших країнах, наприклад, в Австралії, надзвичайно важливо, щоб усі зацікавлені особи визначили те, що залишається зробити, і доклали зусиль для своєчасного виправлення ситуації.

Посилаючись на дискусійну доповідь „Стандарти бухгалтерського обліку у Великобританії: Стратегія зближення з МСФЗ”, один з респондентів рекомендував розробникам національних стандартів країн, де лістинговим компаніям надано право вибору між МСФЗ і національними стандартами, мати офіційну міжнародну стратегію такого зближення. Працюючи над єдиними стандартами обліку, їм слід оцінити свої національні стандарти обліку з точки зору їх відмінності від МСФЗ та брати активну участь в процесі запровадження міжнародних стандартів. (Цей підхід можна також застосувати і в тих країнах, де такого вибору немає, оскільки кінцевою метою повинно бути зближення стандартів в міжнародному масштабі, тобто створення єдиної системи загальноприйнятих стандартів бухгалтерського обліку).

Урядам чи регулюючим органам слід розглянути можливість переходу на МСФЗ суспільно значущих компаній, які не зареєстровані на біржі і не складають консолідовану фінансову звітність.

Потрібен постійний діалог щодо можливого порушення строків переходу на певний стандарт МСФЗ або відмови від такого стандарту, щоб усі зацікавлені особи могли відповідним чином планувати свою діяльність і скласти та затвердити план дій на випадок

РЕГУЛЮЮЧИМ органам слід розглянути можливість переходу на МСФЗ суспільно значущих компаній, які не зареєстровані на біржі і не складають консолідовану фінансову звітність.

надзвичайної ситуації, врахувавши точку зору регулюючих органів і установи-розробника відповідного стандарту.

Крім цього, респонденти закликають ті організації, що планують перейти чи вже перейшли на МСФЗ, до активної участі у процесі запровадження міжнародних стандартів, в тому числі у визначенні проблем практичного застосування.

Організаціям, які планують перейти на МСФЗ, доцільно визначити відмінності між їх національними стандартами обліку і МСФЗ, розробити і реалізувати програму переходу на МСФЗ та вирішити питання про внесення необхідних змін у систему фінансової звітності. Таким організаціям необхідно також організувати навчання для своїх працівників на усіх рівнях.

До того ж, професійним об'єднанням бухгалтерів, національним органам стандартизації, та організаціям, що планують перейти чи вже перейшли на МСФЗ, слід пояснювати особам, які користуються фінансовою звітністю, зокрема аналітикам і журналістам, наслідки переходу на МСФЗ для фінансової звітності організацій та результатів їх діяльності. Для цього можна організувати виїзні семінари.

ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ДІЙ ЗАЦІКАВЛЕНИХ ОСІБ

Діяти потрібно на всьому ланцюгу, яким передається інформація в процесі складання фінансової звітності. Важливу роль у переході на міжнародні стандарти мають відігравати уряд, регулюючі органи, міжнародні і національні органи стандартизації, юридичні особи, які складають звітність, аудитори та інші учасники процесу фінансової звітності.

Нижче наводимо заходи, необхідні для підтримки зближення стандартів в міжнародному масштабі.

Уряд і регулюючі органи

- Встановити законодавчу і нормативну базу, яка сприяє дотриманню усіх міжнародних стандартів без додаткових національних стандартів або з мінімальними додатковими національними стандартами.
- Підготувати нові або внести зміни в існуючі закони і нормативні положення з врахуванням міжнародних стандартів і найкращої міжнародної практики.
- Визначити закони і норми, що регулюють фінансову звітність, як першочерговий пріоритет і забезпечити їх оперативне впровадження.
- Встановити раціональні і ефективні механізми для забезпечення послідовного та якісного дотримання міжнародних стандартів.

Міжнародні органи стандартизації (РМСБО і РМСАНВ)

- Створити новий або вдосконалити існуючий процес, в рамках якого національні органи стандартизації матимуть можливість активно підтримувати процеси встановлення міжнародних стандартів, координуючи свою діяльність з міжнародними органами стандартизації.
- Невідкладно розробити стандарти з врахуванням особливостей фінансової звітності і аудиту малих і середніх підприємств (МСП). Забезпечити ширше представництво у цьому процесі МСП і аудиторських фірм.
- Розглянути проблеми складності і структури міжнародних стандартів.
- Забезпечити написання стандартів простою англійською мовою, зрозумілою, чіткою, доступною для перекладу та послідовного практичного запровадження.
- Розробляючи міжнародні стандарти і визначаючи дати набрання чинності, слід врахувати те, що в деяких країнах, які приймають нові стандарти, запропоновані стандарти та їх останній варіант знаходяться на стадії перекладу.
- Плануючи зміни міжнародних стандартів, слід враховувати витрати і переваги подолання їх розробки і запровадження.
- Створити новий або вдосконалити існуючий процес оперативної відповіді на питання щодо тлумачення стандартів.
- Розглянути можливість розробки інструкцій щодо застосування міжнародних стандартів.
- Надати або продовжувати надання необмеженого доступу до усіх авторитетних постанов і інструкцій щодо застосування.
- Встановити „спокійний період” для узгодження і запровадження міжнародних стандартів.

Національні органи стандартизації

- Розробити офіційну стратегію переходу на міжнародні стандарти і заручитися підтримкою усіх зацікавлених осіб.
- Розробити активний графік розробки стандартів, узгоджений з графіком інших міжнародних органів стандартизації, маючи на меті ліквідацію існуючих відмінностей від міжнародних стандартів. Це потрібно зробити протягом розумного періоду часу.
- Створити або вдосконалити порядок роботи для активного сприяння міжнародному процесу стандартизації, у тому числі і розробки міжнародних стандартів для малих і середніх підприємств та аудиторських фірм.

Організації, що подають звітність

- Розробити і реалізувати програму переходу на МСФЗ з виділенням необхідних ресурсів. Для цього потрібно забезпечити активну участь у процесі працівників усіх рівнів, від вищого керівництва до рядових працівників посадових осіб, що відповідають за підготовку фінансової звітності в окремих структурних підрозділах організації. Водночас необхідно врахувати взаємозалежність переходу на МСФЗ та інших вимог щодо фінансової звітності, наприклад дотримання вимог законів та підзаконних нормативних актів.
- Підготуватися до запровадження МСФЗ, визначивши відмінності національних і міжнародних стандартів і вирішивши питання про внесення необхідних змін до систем фінансової звітності.
- Розробити і реалізувати плани внесення змін до управлінської звітності, за допомогою якої здійснюється контроль за результатами діяльності бізнесу, у зв'язку з переходом з національних до міжнародних стандартів.
- Організувати навчання МСФЗ для працівників усіх рівнів, які задіяні в переході на МСФЗ.
- Розробити стратегію зв'язків з громадськістю.
- Брати активну участь у процесі встановлення міжнародних стандартів, зокрема, у визначенні практичних питань застосування міжнародних стандартів.
- Починаючи з перших етапів, врахувати потенційні зміни у міжнародних стандартах, обговоривши з усіма зацікавленими сторонами потенційний вплив таких змін на їх фінансову звітність.

Аудитори

- Ознайомити клієнтів з особливостями міжнародних стандартів.
- Привести методологію проведення аудиту та навчання аудиту у відповідність з міжнародними стандартами.
- Організувати навчання з МСФЗ та МСА для працівників усіх рівнів.

Аналітики та інвестори

- Сприяти наближенню національних стандартів до міжнародних.
- Брати активну участь у процесі встановлення міжнародних стандартів, зокрема, у визначенні потреб користувачів.
- Організувати навчання з МСФЗ для працівників усіх рівнів.

Міжнародна федерація бухгалтерів

- Вивчити і в подальшому розробити концепцію „зближення стандартів”, тобто визначення критеріїв відповідності національних стандартів тієї чи іншої країни міжнародним стандартам.
- Впровадити процес сприяння перекладу міжнародних стандартів.
- Здійснювати моніторинг та контроль за дотриманням Положень про обов’язки членів МФБ.
- Надавати допомогу організаціям-членам в розробці плану заходів, спрямованого на виконання вимог Положень про обов’язки членів МФБ.

Регіональні професійні організації бухгалтерів

- Координувати участь у процесі встановлення міжнародних стандартів, переклад міжнародних стандартів і навчання міжнародним стандартам на регіональному рівні.

Національні професійні організації бухгалтерів

- Сприяти прийняттю і запровадженню міжнародних стандартів через дотримання Положень про обов’язки членів МФБ.
- Згідно з Положеннями про обов’язки членів МФБ, надавати допомогу уряду, регулюючим органам і національним органам стандартизації у формулюванні і практичній реалізації зближення національних і міжнародних стандартів та зняття перешкод для переходу на міжнародні стандарти (наприклад, проблема податкової і фінансової звітності).
- Сприяти виконанню високоякісного перекладу міжнародних стандартів.
- Згідно з Положеннями про обов’язки членів МФБ, підвищувати рівень обізнаності і розширювати знання міжнародних стандартів серед студентів, професійних бухгалтерів та інших категорій населення.
- Створити процес для сприяння максимальної участі у встановленні міжнародних стандартів, представляючи точку зору професійних бухгалтерів та інших спеціалістів з усіх відповідних питань.

Навчальні заклади

- Навчати викладацький склад міжнародним стандартам
- Запропонувати навчальні програми з бухгалтерського обліку і аудиту, які забезпечують знання випускниками міжнародних стандартів.

ВИСНОВКИ

З коментарів національних органів стандартизації, укладачів, аудиторів та користувачів фінансової звітності цілком зрозуміло, що існує чимало перешкод для зближення стандартів в міжнародному масштабі.

Як уже згадувалося вище, у цьому процесі повинні брати участь усі респонденти процесу складання фінансової звітності. Більша частина таких заходів описується у розділі „Пропозиції щодо дій зацікавлених осіб”.

Принципово важливо, щоб у подальшому процесі зближення стандартів, зокрема у країнах ЄС, відбувався відкритий і постійний діалог між регулюючими органами, міжнародними та національними органами стандартизації; а також щоб ці групи завжди прислухалися до сумнівів і потреб тих, кому доведеться на практиці впроваджувати ці стандарти. Особливу увагу слід приділяти впливу зближення стандартів на малі і середні підприємства та аудиторські фірми.

Найбільшою трудностю для респондентів виявилися „підготовка та готовність до прийняття міжнародних стандартів”. Що треба зробити на рівні окремої країни? На яку підтримку можна сподіватися з боку органів, що встановлюють міжнародні стандарти? Як саме вплинуть національні ініціативи щодо зближення стандартів на тих, хто готує звітність у тій чи іншій країні, які заходи треба здійснити на національному рівні для розв’язання можливих проблем на шляху до міжнародних стандартів, і хто має здійснювати такі заходи? Що потрібно зробити, щоб не допустити відставання системи освіти і навчання професійних бухгалтерів від тих змін, що відбуваються в світі у зв’язку з встановленням міжнародних стандартів? Хто має інформувати інвесторів, аналітиків, журналістів і громадськість про такі зміни та їхні наслідки?

Подібні питання виникатимуть і надалі по мірі зближення стандартів. Допомогу у вирішенні таких питань можуть і мають усі організації, що працюють для досягнення такого зближення в міжнародному масштабі: від МФБ, регіональних і національних професійних об’єднань бухгалтерів до міжнародних і національних органів стандартизації та міжнародних і національних регулюючих органів.

Найголовніше, нам усім потрібно пам’ятати, що перехід на єдині загальноприйняті високоякісні стандарти, перш за все, відповідає інтересам громадськості, оскільки це сприятиме ефективному руху капіталу як всередині окремої країни, так і через кордони. Більшість респондентів вважають, що зближення стандартів в міжнародному масштабі є життєво необхідним для економічного розвитку. Таким чином, хоч існує багато труднощів у цій справі, однак потенційних переваг ще більше.

НАМ усім потрібно пам’ятати, що перехід на єдині загальноприйняті високоякісні стандарти, перш за все, відповідає інтересам громадськості.

ДОДАТОК 1

ПЕРЕЛІК ЗАСІДАНЬ СПЕЦІАЛЬНИХ РОБОЧИХ ГРУП, ІНТЕРВ'Ю І РЕСПОНДЕНТІВ

Письмові пропозиції надіслали:

Association of Chartered Certified Accountants
Association of Professional Accountants and Auditors of the Republic of Moldova
Auditing Standards Committee of the Institute of Chartered Accountants in Ireland
Britannia Building Society (Великобританія)
Certified General Accountants Association of Canada
Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (Італія)
Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (Аргентина)
Föreningen Auktoriserade Revisorer (Швеція)
KHT-yhdistys - Föreningen CGR ry (Фінляндія)
Hong Kong Institute of Certified Public Accountants
Howarth Central America
HTM-tilintarkastajat ry (Фінляндія)
Institut der Wirtschaftsprüfer (Німеччина)
Institute of Certified Public Accountants in Israel
Institute of Certified Public Accountants of Singapore
Institute of Chartered Accountants in Australia and CPA Australia
Institute of Chartered Accountants in England and Wales
Institute of Chartered Accountants of India
Institute of Professional Accountants of Russia
Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (Іспанія)
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (Мексика)
Instituut der Bedrijfsrevisoren – Institut des Réviseurs d'Entreprises (Бельгія)
Japanese Institute of Certified Public Accountants
Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (Нідерланди)
Malaysian Institute of Accountants
Malaysian Institute of Certified Public Accountants
National Board of Chartered Accountants of the Accountants Association in Poland
PricewaterhouseCoopers

Засідання спеціальних робочих груп організували:

Chartered Institute of Management Accountants
Confederation of Asian and Pacific Accountants
Eastern Central and Southern African Federation of Accountants
Fédération des Experts Comptables Européens – Audit Working Party
Fédération des Experts Comptables Européens – Financial Reporting Policy Group
IFAC Small and Medium Practices Permanent Task Force
Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Brazil)
Inter-American Accounting Association
United Kingdom Resident Members of the Analyst Representative Group

Інтерв'ю дали представники таких організацій:

Органи стандартизації з бухгалтерського обліку і аудиту Австралії
Органи стандартизації з бухгалтерського обліку і аудиту Канади
Органи стандартизації з бухгалтерського обліку і аудиту Данії
Органи стандартизації з бухгалтерського обліку і аудиту Південної Африки
Орган стандартизації з бухгалтерського обліку Великобританії
Базельський комітет з банківського нагляду
Професійна наглядова рада з бухгалтерського обліку (Великобританія)
Комітет транснаціональних аудиторів
Світовий банк

ДОДАТОК 2

ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ, РОЗГЛЯНУТИХ НА ЗАСІДАННЯХ СПЕЦІАЛЬНИХ РОБОЧИХ ГРУП, В ІНТЕРВ'Ю ТА ПРОПОЗИЦІЯХ

Стосовно офіційних постанов РМСБО і РМСАНВ ставилися такі запитання:

- Якою мірою, на Вашу думку, прийняла міжнародні стандарти Ваша країна?
- Чи залежить прийняття і запровадження міжнародних стандартів від їх структури і складності? Якщо так, то яким чином?
- Чи виникають перепони для прийняття міжнародних стандартів у зв'язку з юридичним процесом їх прийняття у Вашій країні? Якщо так, то якою мірою?
- Чи вистачає того часу, який передбачено для переходу на міжнародні стандарти?
- Якщо Ви перекладали міжнародні стандарти з англійської мови, чи було щось незрозуміло в оригіналі? Якщо так, то яким чином вирішувалася ця проблема?
- Чи існують питання щодо застосування міжнародних стандартів лістинговими компаніями, малими і середніми підприємствами та некомерційними організаціями? Які саме виникали питання і яким чином вони вирішувалися?
- Наскільки добре, на Вашу думку, професійні бухгалтери знають зміст міжнародних стандартів? Чи є проблеми, які треба вирішувати? І якщо так, то яким чином це можна зробити?
- Чи є сумніви, щодо знання студентами змісту міжнародних стандартів? Які заходи вживаються у зв'язку з цим?
- Чи прийнятні для користувачів наслідки прийняття міжнародних стандартів?

International Federation of Accountants

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, NY 10017 USA

Tel: +1 212-286-9344

www.ifac.org

Copyright © 2004 by the International Federation of Accountants. All rights reserved. Used with permission. Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.

This report published by the International Federation of Accountants (IFAC) in 2004 in the English language, was translated into Ukrainian by the Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors with the support of the United States Agency for International Development (USAID) Ukraine Accounting Reform Project in October 2005, and is used with the permission of IFAC. The approved text of this report is that published by IFAC in the English language.

Авторське право © грудень 2004 р. Міжнародна федерація бухгалтерів. Усі права застережені. Використано з дозволу. За дозволом на відтворення, зберігання або передачу цього документу звертайтеся за електронною адресою: permissions@ifac.org.

Цей звіт, виданий Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) у 2004 році англійською мовою, перекладений українською мовою Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів за підтримки Агентства США з міжнародного розвитку (USAID) – Проект реформи бухгалтерського обліку в Україні – у жовтні 2005 року і використовується з дозволу МФБ. Затвердженим текстом всіх Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів є текст, надрукований МФБ англійською мовою.